

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGGOZZI IŠVADA,

pateikta 2016 m. spalio 20 d.(1)

**Byla C-573/15**

**Belgijos valstybė**

**prieš**

**Oxycure Belgium SA**

(*Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Mokesčių neutralumo principas – Medicininis gydymas deguonimi – Lengvatinis PVM tarifas – Deguonies balionai ir talpyklos – Standartinis PVM tarifas – Deguonies koncentratorius – Negalios sėvoka“

## I – Žangas

1. Ar, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, valstybei narei leidžiama deguonies koncentratorių pardavimui ir (arba) nuomai taikyti standartinio 21 % tarifo pridėtinės vertės mokestį (PVM), nors medicininio deguonies balionams jį taiko lengvatinis 6 % tarifas?
2. Iš esmės *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) pateiktas Teisingumo Teismui tokio prejudicinio klausimo, susijusio su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB(3) (toliau – PVM direktyva), 98 straipsnio 1 ir 2 dalimi, šios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktu ir mokesčių neutralumo principo išaiškinimu.
3. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Belgijos valstybės ir *Oxycure Belgium S.A.* (toliau – *Oxycure*) ginčą dėl deguonies koncentratorių ir deguonies terapijos prietaisų pardavimo ir (arba) nuomos veiklos apmokestinimo PVM.
4. Deguonies koncentratoriai – tai medicininės paskirties prietaisai, maitinami elektra, o jų veiklos principas – koncentruoti iš oro paimamą deguonį siekiant iš jo ištraukti azotą, kad padidėtų deguonies koncentracija(4). Šis prietaisų sudaro dalis deguoniui koncentruoti, taigi nosies kaniulė arba deguonies kaukė, ir deguonies tiekimo žarnelė, kaip sudedamoji prietaiso dalis. Naudodami deguonies koncentratorius, kvėpavimo nepakankamumą turintys ar kitomis sunkiomis ligomis

sergantys pacientai, kuriems reikalingas gydymas deguonimi ir kurių būklės nebeįmanoma pagerinti naudojant aerozolius ir bronchodilatatorius, deguonies terapiją gali atlikti namuose.

5. Pagrindinėje byloje iš bylos medžiagos matyti, kad *Oxycure* nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. kovo 31 d. deguonies koncentratoriai ir jų priedų nuomai ir pardavimui taikė lengvatinį 6 % PVM tarifą, kurį Belgijos Karalystė nusprendė taikyti kai kurios medicininės įrangos, prekės ar prietaisų tiekimui ir (arba) nuomai pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalį ir III priedą. Tačiau, Belgijos mokesčių institucijų nuomone, *Oxycure* sandoriams pagal 1970 m. liepos 20 d. Karaliaus dekretą Nr. 20, kuriuo nustatomi pridėtinės vertės mokesčio tarifai ir jiems priskirtinos prekės bei paslaugos(5), turėjo būti taikomas standartinis 21 % PVM tarifas. Todėl Belgijos valdžios institucijos pateikė *Oxycure* reikalavimą sumokėti beveik 1 300 000 EUR PVM ir baudą, sudarančią 10 % reikalaujamos sumos.

6. 2013 m. balandžio 25 d. sprendimu *Tribunal de première instance de Namur* (Namūro pirmosios instancijos teismas, Belgija) patenkino *Oxycure* pareikštą ieškinį dėl Belgijos mokesčių institucijų sprendimo ir jo pakeitimo. Iš esmės, remiantis minėtu teismo sprendimu, deguonies koncentratoriai atitinka Karaliaus dekretą Nr. 20 A sąrašo XXIII skirsnio „Kiti“ 2 punkte pateiktą apibrėžimą, taikoma „kitiems prietaisams, dedamiems ant kūno, nešiojamiems arba implantuojamiems kūnui, skirtiems fiziniams trūkumui arba negaliai kompensuoti“, todėl šie prietaisų pardavimo ir (arba) nuomos sandoriams galima taikyti lengvatinį 6 % PVM tarifą.

7. Belgijos valstybė dėl tokio sprendimo padavė apeliacinį skundą prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

8. Šis teismas konstatuoja, kad, kaip ir medicininio deguonies balionai ir skysto medicininio deguonies talpyklos, deguonies koncentratoriai yra vienas iš trijų rinkoje prieinamų deguonies šaltinių ir visi jie yra tarpusavyje pakeičiami ir (arba) papildo vienas kitą. Iš tiesų, pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo *Centre fédéral belge des soins de santé* (Belgijos federalinis sveikatos centras) ataskaitą, pagal kurią kiekviena iš šių priemonių gali būti didelė ir stacionari arba maža ir nešiojama. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog iš šios ataskaitos taip pat matyti, kad klinikinio veiksmingumo pacientui aspektu gydymas deguonimi nepriklauso nuo to, koks prietaisas naudojamas, nesvarbu, kuriuo iš šių trijų šaltinių deguonis tiekiamas, ar šis prietaisas nešiojamas, ar stacionarus, o šie deguonies valdymo prietaisų skirtumai yra susiję tik su patogumo klausimais (triukšmas, naudojimas ne namuose, galimas deguonies srautas, galimybė pačiam pacientui užpildyti nešiojamą prietaisą) ir bendrovės patiriamomis išlaidomis. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal Belgijos teisės aktus dėl privalomojo sveikatos draudimo ir žalos atlyginimo pripažįstamas visiškas šių deguonies šaltinių tarpusavio pakeičiamumas, todėl deguonies balionas traukiamas kompensuojamą deguonies koncentratoriaus kainą, jeigu koncentratorius sugenda.

9. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, net darant prielaidą, kad nė viename Karaliaus dekretą Nr. 20 A sąrašo skirsnyje deguonies koncentratoriai aiškiai nenurodyti, bet kuriuo atveju reikia manyti, kad šis sąrašas reikia aiškinti atsižvelgiant į Sąjungos teisės principus, be kita ko, mokesčių neutralumo principą, nes nagrinjamame sąraše šie prietaisai bent numanomi priskirti tam pačiam skirsniui kaip ir kiti deguonies tiekimo šaltiniai.

10. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad sprendimas šioje byloje priklauso nuo Sąjungos teisės išaiškinimo, jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalimis, siejamomis su tos pačios direktyvos III priedo 3 ir 4

punktais, ypač atsižvelgiant į neutralumo principą, draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią numatoma taikyti lengvatinį PVM tarifą gydymui deguonimi naudojant deguonies balionus, nors gydymui deguonimi naudojant deguonies koncentratorių taikomas standartinis PVM tarifas?“

11. Dėl šio klausimo *Oxycure*, Belgijos Karalystė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Šios suinteresuotosios šalys taip pat buvo išklaustos 2016 m. rugsėjo 19 d. vykusiam posėdyje ir per jį jos atsakė ir į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus.

## II – Analizė

12. Manau, atsakymą į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų reikia pateikti dviem etapais. Pirmiausia reikia nustatyti, ar tokiems deguonies koncentratoriams kaip nagrinėjamieji pagrindiniame byloje gali būti taikomi PVM direktyvos III priedo 3 ar 4 punktai, kurie abu nurodomi Teisingumo Teismui pateiktame klausime. Iš tiesų, jeigu taip yra, tuomet nebekiltų klausimo, ar pagal mokesčių neutralumo principą lengvatinis 6 % PVM tarifas, taikytinas medicininio deguonies pardavimui talpyklomis dujų ar skysčio pavidalu, turi būti taikomas ir deguonies koncentratorių pardavimui ir (arba) nuomai. Kita vertus, jeigu deguonies koncentratoriams negalima taikyti lengvatinio PVM tarifo remiantis PVM direktyvos III priedo 3 ar 4 punktais, o tai, atrodo, netiesiogiai teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, reikės patikrinti, ar vis dėlto pagal mokesčių neutralumo principą Belgijos Karalystė gali būti pareigota taikyti šį tarifą deguonies koncentratorių tiekimui ir (arba) nuomai, remiantis tuo, kad paciento požiūriu jie ir talpyklomis dujų ar skysčio pavidalu tiekiamas medicininis deguonis yra tarpusavyje pakeičiami prietaisai.

### A – Dėl PVM direktyvos III priedo 3 ir 4 punktų taikymo

13. Svarbu priminti, jog PVM direktyvos 96 straipsnyje patikslinta, kad kiekviena valstybė narė taiko tą patį standartinį PVM tarifą prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.

14. Nukrypstant nuo šio principo PVM direktyvos 98 straipsnio 1 dalimi valstybės narės pripažįstama teisė taikyti vieną ar du lengvatinius PVM tarifus. Pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipį lengvatiniai tarifai taikomi tik PVM direktyvos III priede nustatytiems kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui(6).

15. Šio priedo 3 punkte, kuris nurodytas prejudiciniame klausime, paminėti „farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui“. To paties priedo 4 punkte, kuris taip pat paminėtas prejudiciniame klausime, nurodyta „medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik neįgaliesiems į negaliai palengvinti ar gydyti, įskaitant tokių prekių taisymą“(7).

16. Nors pagal PVM direktyvos III priedo 3 punktą lengvatinį PVM tarifą leidžiama taikyti „farmacijos produktų“ tiekimui, t. y. gataviems gaminiams, kuriuos gali tiesiogiai vartoti galutinis vartotojas, šio priedo 4 punkte nurodyti tam tikri specifiniai naudojimui skirti medicininiai prietaisai(8).

17. Kaip nuostatas, kuriomis nukrypstama nuo principo, pagal kurį valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą šiuo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams, PVM direktyvos III priedo 3 ir 4 punktus reikia aiškinti siaurai(9).

18. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, pirma, kad PVM direktyvos III priedo 3 ir 4 punktuose nėra jokios aiškos nuorodos į valstybių narių teisę, todėl jie visoje Europos Sąjungoje turi būti aiškinami savarankiškai ir vienodai, ir, antra, kad šiame priede, visų pirma minėtuose

punktuose, vartojamos s?vokos turi b?ti aiškinamos pagal ?prast? nagrin?jam? s?vok? reikšm?(10).

19. Šiuo klausimu iš bylos medžiagos ir iš Belgijos vyriausybės pateikt? pastab? matyti, kad pagal Karaliaus dekreto Nr. 20 A s?rašo XVII skirsnio 1 punkto a papunkt?, kuriuo ? nacionalin? teis? perkeliamas PVM direktyvos III priedo 3 punktas, medicininiam deguoniui, kuris talpyklomis tiekiamas dujų? ar skys?io pavidalu, Belgijoje taikomas lengvatinis 6 % PVM tarifas. Kitaip tariant, medicininis deguonis laikomas vaistu ir apskritai „farmacijos gaminiu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 3 punkt?.

20. Ta?iau, priešingai, d?l talpyklomis tiekiamo deguonies, pritardamas vis? šali? per pos?d? Teisingumo Teisme išreikštai pozicijai, laikausi nuomon?s, kad tokie deguonies koncentratoriai kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje negali b?ti priskiriami s?vokai „farmacijos gaminiai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 3 punkt?.

21. Šis vertinimas iš esm?s grindžiamas 2013 m. sausio 17 d. Sprendimu *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 63, 64 ir 71 punktai). Jame Teisingumo Teismas patikslino, kad nors pagal ?prast? reikšm? „farmacijos gaminiai“ apima žmon?ms vartoti skirtus vaistus, jie neapima kiekvieno medicininiam ar veterinariniam naudojimui skirto prietaiso, ?rangos, aparato ar medžiagos. Iš ties?, jeigu PVM direktyvos III priedo 3 punkte b?t? kalbama apie vis? medicinos ?rang? ar prietaisus, neatsižvelgiant ? tai, kam jie skirti naudoti, tada to paties priedo 4 punktas netekt? prasm?s. Kitaip tariant, pagal PVM direktyvos III priedo 3 punkt? negali b?ti leidžiama išvengti išsamaus 4 punkte pateikto s?rašo, leidžiant valstyb?ms nar?ms taikyti lengvatin? PVM tarif? medicinos ?rangai ar prietaisams, neatsižvelgiant ? tai, kam konkre?iai jie skirti naudoti. Be to, pacientas gali nuomoti pagrindin?je byloje nagrin?jamus deguonies koncentratorius ir tod?l juos naudojant paslaugos gali b?ti teikiamos kelet? kart?, o farmacijos gaminiai yra prek?s, kurios tiekiamos ir paprastai išrašomos individualiam, išimtiniam ir vienetiniam naudojimui.

22. Tod?l laikausi nuomon?s, kad atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? gali b?ti reikšmingas tik PVM direktyvos III priedo 4 punktas.

23. Šis PVM direktyvos III priedo punktas, kaip jau min?ta, susij?s tik su tam tikra medicinos ?ranga ar prietaisais, skirtais tam tikram specifiniam naudojimui. Iš ties?, pirma, šiame punkte nurodyta medicinos ?ranga ir kiti prietaisai „paprastai skirti naudoti tik ne?galiesiems j? negaliai palengvinti ar gydyti“, tad jame nenurodyti produktai, kurie paprastai naudojami kitais tikslais(11). Antra, kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2013 m. sausio 17 d. Sprendime *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 85–88 punktai), PVM direktyvos III priedo 4 punktas susij?s su „išimtinai“ ir „asmeniškai“ ne?galiesiems naudoti skirta medicinos ?ranga ir prietaisais, o ne su ?ranga ir prietaisais, kurie paprastai naudojami ligonini? ir sveikatos paslaug? specialist?. Šis lengvatinio PVM tarifo taikymo apribojimas asmeniniu ir išimtinu galutinio vartotojo naudojimui dera su socialiniu ir ekonominiu PVM direktyvos III priedo tikslu sumažinti tam tikr? prek?, kurios laikomos labai reikalingomis, kain?(12).

24. Gaila, kad, nesant s?vok? „negalia“ ir „ne?galieji“ apibr?žties PVM direktyvoje ir nepateikiant jokios aiškos nuorodos joje ? valstybi? nari? teis? ši? s?vok? reikšmei apibr?žti, Teisingumo Teismas netur?jo progos tose bylose patikslinti ši? s?vok? apibr?žties, vis? pirma kaip jas atriboti nuo s?vok? „liga“ ir „ligoniai“.

25. Aiškindamas 2000 m. lapkri?io 27 d. Tarybos direktyv? 2000/78/EB, nustatan?i? vienodo poži?rio užimtumo ir profesin?je srityje bendruosius pagrindus(13), ir S?jungai ratifikavus Jungtini? Taut? ne?gali?j? teisi? konvencij?(14) Teisingumo Teismas patikslino, jog s?vok? „negalia“ reikia aiškinti taip, kad ji susijusi su apribojimu, atsirandan?iu d?l ilgalaiki? fizini?, protini? ar psichikos sutrikim?, kurie kartu su ?vairiomis kli?timis gali trukdyti visapusiškai ir veiksmingai užsiimti

profesine veikla tokiomis pa?iomis kaip ir kit? darbuotoj? s?lygomis(15).

26. Tokiomis pa?iomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas patikslino, kad nors s?voka „negalia“ skiriasi nuo s?vok? „liga“ ar nutukimas, reiškian?i? ilgalaik? apribojim?, atsirandant?, be kita ko, d?l ilgalaiki? fizini?, protini? ar psichikos sutrikim?, kurie kartu su ?vairiomis kli?timis gali trukdyti visapusiškai ir veiksmingai užsiimti profesine veikla tokiomis pa?iomis kaip ir kit? darbuotoj? s?lygomis, jos patenka ? s?vok? „negalia“, kaip ji suprantama pagal Direktyv? 2000/78(16).

27. Manau, tokia s?vokos „negalia“ apibr?žtis ir taikymo sritis, kuri grindžiama šios Direktyvoje 2000/78 pateiktos s?vokos aiškinimu laikantis Jungtini? Taut? ne?gali?j? teisi? konvencijos nuostat?, yra reikšminga aiškinant ši? s?vok? atsižvelgiant ? PVM direktyvos III priedo 4 punkt?.

28. Iš ties?, kaip Teisingumo Teismas pažym?jo d?l Direktyvos 2000/78 aiškinimo(17), PVM direktyva yra vienas iš S?jungos teis?s akt? „savarankiško gyvenimo ir socialin?s apr?pties, darbo ir užimtumo srityse“, išvardyt? sprendimo d?l šios Jungtini? Taut? konvencijos patvirtinimo Europos bendrijos vardu II priedo pried?lyje ir susijusi? su šia konvencija reglamentuojamais klausimais.

29. Kaip Komisija teisingai nurodo rašytin?se pastabose, s?vokai „negalia“ b?dinga tai, kad ji yra ilgalaik?, priešingai nei tam tikros b?kl?s, kurias vis? pirma lemia paskira ar laikina liga.

30. Atsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikt? informacij? ir suinteresuot?j? šali? pastabas, mano nuomone, pagrindin?je byloje nagrin?jami deguonies koncentratoriai atitinka tik du iš trijų PVM direktyvos III priedo 4 punkte nurodyt? kriterijų?, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

31. Kalbant apie pirm?j? kriterijų?, galima pripažinti, kaip *Oxycure* teig? per pos?d?, kad šie prietaisai „*paprastai* skirti naudoti tik ne?galiesiems j? negaliai palengvinti ar gydyti“(18), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 4 punkt?. Iš ties? atrodo, kad šie medicinos prietaisai yra ypa? pritaikyti sunkiems, ilgalaikiams ir dažnai nepagydomiems kv?pavimo nepakankamumo atvejams, kuriems alternatyvus gydymas jau nebeveiksmingas, pavyzdžiui, l?tinei obstrukcinei plau?i? ligai arba pažengusiai mukoviscidozei sušvelninti ir palengvinti(19).

32. Šiuo klausimu Karaliaus dekreto Nr. 20 A s?rašo XXIII skirsnio „Kiti“ 2 punktas atrodo suderinamas su šiuo PVM direktyvos III priedo 4 punkto kriterijumi. Iš ties? Belgijos Karalyst?s sprendimas taikyti lengvatin? 6 % PVM tarif? taikomas tik prietais?, skirt? „fiziniams tr?kumui ar negaliai kompensuoti“, pardavimui, t. y., remiantis nagrin?jant pagrindin? byl? pateikta informacija, prietaisams, kurie paprastai skirti negaliai gydyti ar palengvinti.

33. PVM direktyvos III priedo 4 punkte vartodamas prieveiksm? „paprastai“, S?jungos teis?s akt? leid?jas aiškiai atmet? atvej? (kuris b?t? buv?s kategoriškesnis), kad lengvatinis PVM tarifas gali b?ti taikomas medicinos ?rangos pardavimui ir (arba) nuomai tik su s?lyga, kad ši ?ranga skirta *išimtinai* arba *vien tik* negaliai palengvinti ar gydyti. Tod?l, vartodamas prieveiksm? „paprastai“, S?jungos teis?s akt? leid?jas tur?jo omenyje medicinos ?rang? ir prietaisus, kurie ?prastai ir apskritai skirti negaliai palengvinti ar gydyti, nesant reikalo nagrin?ti konkre?ios vienokio ar kitokio prietaiso situacijos(20).

34. Be to, pagrindin?je byloje negin?ijama, kad visi medicininio deguonies valdymo šaltiniai, taigi ir deguonies koncentratoriai, gali b?ti pateikiami atitinkamiems asmenims tik pagal gydytojo recept?. D?l šios aplinkyb?s deguonies koncentratoriai ?prastai ir apskritai negali b?ti skirti patologin?ms b?kl?ms, nepatenkan?ioms ? s?vok? „negalia“, gydyti arba lengvinti naudojant deguonies terapij?.

35. Antrasis kriterijus, t. y. kad ne?galieji naudoja š? prietais? „asmeniškai“, taip pat atrodo patenkinamas, jeigu atitinkamas asmuo gali individualiai naudoti deguonies koncentratori? namuose ir ne namuose ir jam n?ra reikalo kviesti tarpininko, be kita ko, sveikatos specialisto. Žinoma, kaip tapo aišku per pos?d? Teisingumo Teisme, *Oxycure* ir Belgijos vyriausyb? nesutar? d?l to, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamus deguonies koncentratorius galima laikyti aparatais „dedamais ant k?no, nešiojamais“, kaip tai suprantama pagal Karaliaus dekreto Nr. 20 A s?rašo XXIII skirsnio „Kiti“ 2 punkt?. Ta?iau šis kontroversiškumas susij?s ne su PVM direktyvos III priedo 4 punkto, bet su nacionalin?s teis?s aiškinimu, o Teisingumo Teismui nepriklauso aiškinti nacionalin?s teis?s.

36. Atsižvelgdamas ? tai ir prad?damas kalb?ti prie tre?i?j? kriterij?, pažymiu, kad PVM direktyvos III priedo 4 punkte reikalaujama ne tik to, kad medicinos ?ranga ir prietaisai b?t? „paprastai“ skirti negaliai gydyti ar palengvinti ir ne?galieji juos naudot? „asmeniškai“, bet ir to, kad šie asmenys juos naudot? „išskirtinai“.

37. Šis išimtinumo kriterijus susij?s ne su prietais? paskirtimi („paprastai“ jie turi b?ti skirti negaliai gydyti ar palengvinti), bet su j? naudojimu. Manau, iš to darytina išvada, kad pagal š? kriterij? prietaisai, kuriuos gali naudoti ir kiti asmenys, o ne vien ne?galieji, nepatenka ? PVM direktyvos III priedo 4 punkto taikymo srit?.

38. Šis aiškinimas atitinka socialin? ir ekonomin? lengvatinio tarifo tiksl?, kuo labiau skatinant ne?gali?j?, taip pat turin?i? ir patologin?s kilm?s negali?, savarankiškum?.

39. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra konstatav?s, kad jeigu lengvatinio PVM tarifo taikymas kiekvienam tiekimo sandoriui, kai prek? gali b?ti naudojama skirtingai, priklausyt? nuo konkretaus šios prek?s naudojimo tikslo, kur? numat? jos pirk?jas, tai prieštaraut? PVM direktyvos III priedu siekiamam tikslui sumažinti tam tikr? pirmos b?tinyb?s prek? kain? galutiniam vartotojui(21). Be to, mokes?i? administratorius negal?t? patikrinti, ar lengvatinio PVM tarifo taikymas yra pagr?stas visais atvejais, ir d?l to gal?t? padaug?ti piktnaudžiavim? ar mokes?i? vengimo atvej? arba jie b?t? skatinami.

40. Ta?iau, kaip teig? Komisija, tik?tina, kad deguonies koncentratorius naudoja asmenys, neturintys negalios, vis? pirma laikinomis kv?pavimo tak? ligomis sergantys asmenys.

41. Tod?l, jeigu tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, man atrodo, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami deguonies koncentratoriai nepatenka ? PVM direktyvos III priedo 4 punkto taikymo srit?, nes atrodo, kad šiuos prietaisus naudoja ne tik ne?galieji.

B – *D?l mokes?i? neutralumo principo*

42. Atsižvelgiant ? tai, ar vis d?lto pagal mokes?i? neutralumo princip? šiems prietaisams gali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas, kaip klausia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas?

43. Manau, kad ne.

44. Iš tiesų, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, mokesčių neutralumo principas neleidžia išplėsti lengvatinio PVM tarifo taikymo srities, nesant šiuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos(22). Kitaip tariant, pagal šį principą lengvatinio tarifo taikymo sritis gali būti išplėsta tik jeigu yra aiškiai suformuluota nuostata. Tačiau PVM direktyvos III priedo 4 punkte lengvatinis PVM tarifas vienareikšmiškai netaikomas medicininei įrangai ir prietaisams, kuriuos naudoja ne vien neįgalieji.

45. Pirmus kitokį sprendimą būtų išvengta Teisingumo Teismo nuolat pabrėžiamo nuo principo nukrypstančių nuostatų siauro aiškinimo ir taikymo, pagal kurį valstybės narės PVM apmokestinamiems sandoriams taiko standartinį tarifą(23).

46. Todėl, priešingai, nei numanoma teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taikant mokesčių neutralumo principą negalima apeiti ar juo labiau pažeisti PVM direktyvos III priede išvardytą skirtingų kategorijų taikymo sritis.

47. Iš tiesų, jeigu išanalizavus PVM direktyvos III priedo 3 ir 4 punktų tekstą ir struktūrą deguonies koncentratorių pardavimui ir (arba) nuomai negalėtų būti taikomas nė vienas iš šių punktų, pagal mokesčių neutralumo principą neleidžiama trukdyti atlikti tokį nagrinėjimą.

48. Kaip Teisingumo Teismas jau daug kartų yra nusprendęs dėl neapmokestinimo PVM, mokesčių neutralumo principas yra ne pirminės teisės norma, kurioje gali būti nustatytas neapmokestinimo teisėtumas, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį neapmokestinimas aiškinamas siaurai(24).

49. Manau, kad niekas nekliudo pritaikyti šio mokesčių neutralumo principo taikymo srities bendrojo aiškinimo jo ryšiui su lengvatiniu PVM tarifų sistema, kuri taip pat turi būti aiškinama siaurai.

50. Kaip rodo Teisingumo Teismo praktika, kalbant apie ryšį su PVM direktyvos III punkte numatyta lengvatinių tarifų sistema, mokesčių neutralumo principas yra visiškai reikšmingas, jeigu Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų konkrečiu atveju prašoma patikrinti, ar valstybės narės teisėtu sprendimu selektyviai taikyti lengvatinį PVM tarifą „tam tikriems konkrečiams ir specifiniams aspektams“ tai pačiai *to paties* III punkto kategorijai laikosi minėto principo(25). Iš tiesų tokiu atveju logiška tikrinti, ar selektyviai nustatytas lengvatinis PVM tarifas nebus panaikintas analogiškai, tai pačiai PVM direktyvos III priede išvardytai kategorijai priklausančių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vienodas mokesstinis vertinimas(26).

51. Tačiau, kaip jau nurodžiau pirmiau, taikant mokesčių neutralumo principą negalima apeiti PVM direktyvos III priede nurodytą kategorijų siekiant, kad į jį taikymo sritį patektų prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris, išanalizavus šią kategorijų formuluotę ir (arba) struktūrą, nepatenka į jį taikymo sritį.

### III – Išvada

52. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) pateiktą klausimą atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB, 98 straipsnio 1 ir 2 dalis ir šios direktyvos III priedo 3 ir 4 punktus reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas netaikomas tokių deguonies koncentratorių, kurie nagrinėjami pagrindiniame byloje, tiekimui ir (arba) nuomai, jeigu šie

prietaisai n?ra farmacijos gaminiai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 su pakeitimais III priedo 3 punkt?, ir n?ra skirti naudoti išskirtinai ne?galiesiems, kaip tai suprantama pagal šio priedo 4 punkt?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Mokes?i? neutralumo principas negali b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? leidžiama apeiti atitinkam? iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 III priedo 3 ir 4 punktuose išvardyt? kategorij? taikymo srit?, taikant lengvatin? prid?tin?s vert?s mokes?io tarif? prietais?, neatitinkan?i? tuose punktuose pateikt? apibr?ž?i?, tiekimui ir (arba) nuomai.

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – OL L 347, 2006, p. 1.

3 – OL L 384, 2006, p. 92.

4 – Primenu, kad aplinkos or? sudaro maždaug 20 % deguonies ir 80 % azoto.

5 – *Moniteur Belge*, 1970 m. liepos 31 d., p. 7920.

6 – Žr., be kita ko, 2014 m. rugs?jo 11 d. Sprendim? *K* (C?219/13, EU:C:2014:2207, 21 ir 22 punktai) ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 33 punktas).

7 – Kursyvu išskirta mano.

8 – Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendim? *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 47 ir 64 punktai).

9 – 2013 m. sausio 17 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 18, 20 ir 63 punktai).

10 – 2013 m. sausio 17 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 20 ir 63 punktai). D?l antros dalies taip pat žr. 2015 m. birželio 4 d. Sprendim? *Komisija / Lenkija* (C?678/13, EU:C:2015:358, 46 ir 47 punktai).

11 – 2015 m. birželio 4 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C?678/13, EU:C:2015:358, 48 punktas).

12 – Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendim? *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 48 ir 86 punktai).

13 – OL L 303, 2000, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 5 sk., 4 t., p. 79.

14 – *Jungtini? Taut? sutar?i? rinkinys*, 2515 t., p. 3. Ši konvencija Europos bendrijos vardu patvirtinta 2009 m. lapkri?io 26 d. Tarybos sprendimu 2010/48/EB (OL L 23, 2010, p. 35).

15 – Žr., be kita ko, 2013 m. liepos 4 d. Sprendim? *Komisija / Italija* (C?312/11, EU:C:2013:446, 56 punktas), 2014 m. kovo 18 d. Sprendim? *Z.* (C?363/12, EU:C:2014:159, 76 punktas), 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *FOA* (C?354/13, EU:C:2014:2463, 53 punktas) ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Invamed Group ir kt.* (C?198/15, EU:C:2016:362, 31 punktas).



16 – Šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendim? *HK Danmark* (C?335/11 ir C?337/11, EU:C:2013:222, 39–42 ir 47 punktai) ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *FOA* (C?354/13, EU:C:2014:2463, 56–60 punktai). Nors tai ne visada aišku iš Teisingumo Teismo sprendim?, tai yra fizin?, protin?, intelektin? arba psichin? negalia, ir j? turintiems asmenims keliamas apribojimas, kuris turi b?ti ilgalaikis ir leist? s?vok? „negalia“ atskirti nuo s?vokos „liga“.

17 – Žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendim? *HK Danmark* (C?335/11 ir C?337/11, EU:C:2013:222, 31 punktas) ir 2014 m. kovo 18 d. Sprendim? *Z.* (C?363/12, EU:C:2014:159, 74 punktas).

18 – Kursyvu išskirta mano.

19 – Mukoviscidoz? – tai genetin?, paveldima liga, paveikianti ?vairius organus, pavyzdžiui, kv?pavimo takus supan?ias l?steles, ir pakei?ianti j? sekrecij?.

20 – Pagal analogij? d?l to paties prieveiksmio vartojimo PVM direktyvos III priedo 1 punkte žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendim? *Komisija / Nyderlandai* (C?41/09, EU:C:2011:108, 55 punktas) ir 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendim? *Komisija / Vokietija* (C?453/09, EU:C:2011:296, 45 punktas).

21 – Žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendim? *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 86 ir 87 punktai).

22 – Žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?479/13, EU:C:2015:141, 43 punktas) ir *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 51 punktas). Taip pat d?l neapmokestinimo PVM žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendim? *Klinikum Dortmund* (C?366/12, EU:C:2014:143, 40 punktas).

23 – Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendim? *Komisija / Ispanija* (C?360/11, EU:C:2013:17, 18 punktas) ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendim? *Komisija / Liuksemburgas* (C?502/13, EU:C:2015:143, 38 punktas).

24 – 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Deutsche Bank* (C?44/11, EU:C:2012:484, 45 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Klinikum Dortmund* (C?366/12, EU:C:2014:143, 40 punktas), 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *De Fruytier* (C?334/14, EU:C:2015:437, 37 punktas) ir 2016 m. kovo 17 d. Sprendimas *Aspiro* (C?40/15, EU:C:2016:172, 31 punktas).

25 – Šiuo klausimu žr. 2003 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?384/01, EU:C:2003:264, 24–29 punktai), 2008 m. balandžio 3 d. Sprendim? *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C?442/05, EU:C:2008:184, 42 ir 43 punktai), 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendim? *Komisija / Pranc?zija* (C?94/09, EU:C:2010:253, 28–30 punktai), 2014 m. vasario 27 d. Sprendim? *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C?454/12 ir C?455/12, EU:C:2014:111, 44–46 punktai) ir 2014 m. rugs?jo 11 d. Sprendim? *K* (C?219/13, EU:C:2014:2207, 23 punktas).

26 – Šiuo klausimu, jeigu, priešingai pirmiau pateiktai analizei, pagrindin?je byloje nagrin?jami deguonies koncentratoriai b?t? laikomi patenkan?iais ? PVM direktyvos III priedo 4 punkto taikymo srit?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? patikrinti, ar Belgijos Karalyst?s daromas skirtumas tarp nešiojam?j? ir stacionari? medicinos prietais? (lengvatinis 6 % tarifas gali b?ti taikomas tik pirm?j? pardavimui ir (arba) nuomai) susij?s su „konkre?iais ir specifiniais“ šio priedo 4 punkte išvardytos kategorijos aspektais ir atitinka mokes?i? neutralumo princip?, remiantis pirmesn?je šios išvados išnašoje nurodytoje teismo praktikoje pateiktomis gair?mis.