



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 25. oktobra 2012¹

Zadeva C-360/11

**Evropska komisija
proti**

Kraljevini Španiji

„Neizpolnitev obveznosti države — Direktiva 2006/112/ES — Točki 3 in 4 Priloge III — Nižja stopnja DDV — Dobava blaga, za katero je mogoče uporabiti nižje stopnje — Farmacevtski izdelki, ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini — Medicinska oprema, pripomočki in druge naprave, ki se običajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe“

I – Uvod

1. V skladu s pravom Evropske unije o davku na dodano vrednost (DDV) lahko države članice uporabijo nižjo stopnjo DDV za farmacevtske izdelke in določene medicinske pripomočke. Komisija je to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti sprožila proti Kraljevini Španiji, saj meni, da je država članica nižjo stopnjo DDV uporabila za širše kategorije blaga, kakor je določeno v točkah 3 in 4 Priloge III k Direktivi Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).²

2. Kraljevina Španija trdi, da je treba tožbo zavrniti. Meni, da kategorije blaga in storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV niso dovolj jasno opredeljene, da bi bilo mogoče vložiti tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

II – Pravni okvir

Pravo Evropske unije

3. Člen 96 Direktive o DDV določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

4. Člen 98 Direktive o DDV v oddelku 2 z naslovom „Nižje stopnje“ določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji davčni stopnji.

¹ — Jezik izvirnika: angleščina.

² — UL L 347, str. 1.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

5. Točka 3 Priloge III k Direktivi o DDV (v nadaljevanju: kategorija 3) zajema dobavo tega blaga:

„(3) farmacevtski izdelki, ki se običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini, skupaj z izdelki, ki se uporabljajo za preprečevanje zanositve in sanitarno zaščito;

6. Točka 4 Priloge III k Direktivi o DDV (v nadaljevanju: kategorija 4) zajema dobavo tega blaga in storitev:

„(4) medicinska oprema, pripomočki in druge naprave, ki se običajno uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe, skupaj s popravili takšnega blaga ter dobava avtomobilskih sedežev za otroke;“

Nacionalno pravo

7. Odstavka 1(5) in 1(6) prvega dela člena 91 Ley española del IVA (španski zakon o DDV)³ določata uporabo nižje stopnje DDV za dobavo tega blaga:

„5. Zdravila za uporabo v veterini in zdravilne snovi, ki se lahko običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil.

6. Naprave in oprema, ki vključujejo očala s korekturnimi lečami in kontaktne leče, ki se objektivno lahko v bistvu in predvsem uporabljajo za lajšanje telesnih okvar pri ljudeh in živalih, ki zajemajo omejeno gibanje in komunikacijske sposobnosti.

Medicinski pripomočki, material, oprema in naprave, ki se lahko objektivno uporabljajo le za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje, lajšanje ali premagovanje bolezni ali obolenj ljudi ali živali.

V to kategorijo ne spadajo kozmetični izdelki in izdelki za osebno higieno, razen sanitarne brisače, tamponi in tanki higienski vložki.“

8. Odstavek 1(3) drugega dela člena 91 Ley española del IVA določa uporabo nižje stopnje DDV za dobavo tega blaga:

„Zdravila za ljudi, zdravilne snovi, farmacevtske oblike in vmesni izdelki, ki se lahko običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil.“

III – Predhodni postopek

9. Komisija je v dopisu z dne 22. marca 2010 Kraljevino Španijo obvestila, da meni, da ta s sistemom nižjih stopenj DDV, določenim v odstavkih 1(5) in 1(6) prvega dela člena 91 in v odstavku 1(3) drugega dela člena 91 španskega zakona o DDV, krši obveznosti iz Direktive o DDV.

10. Kraljevina Španija je 28. maja 2010 odgovorila, da meni, da so določbe o nižjih stopnjah DDV v skladu z Direktivo o DDV.

3 — Zakon 37/1992.

11. Komisija trditev Kraljevine Španije ni štela za zadostne in je 25. novembra 2010 izdala obrazloženo mnenje, v katerem Kraljevino Španijo poziva, naj v roku sprejme potrebne ukrepe.

12. Ker je Kraljevina Španija tudi v odgovoru na obrazloženo mnenje vztrajala pri svojem stališču, da so španske določbe, ki se nanašajo na izdelke, za katere se uporabljajo nižje stopnje DDV, v skladu s pravom EU, se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.

IV – Postopek pred Sodiščem

13. Evropska komisija s tožbo z dne 8. julija 2011 Sodišču predlaga, naj razglasi, da Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti iz člena 98 Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III k tej direktivi s tem, da je uporabila nižjo stopnjo DDV za te kategorije blaga:

1. Zdravilne snovi, ki se lahko običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil (odstavek 1(5) prvega dela člena 91 in odstavek 1(3) drugega dela člena 91 španskega zakona o DDV).
2. Medicinski pripomočki, material, oprema ali instrumenti, ki se objektivno lahko uporabljajo le za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje, lajšanje ali premagovanje bolezni ali obolenj ljudi ali živali, vendar se „običajno [ne] uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe“ (odstavek 1(6) prvega dela člena 91 španskega zakona o DDV).
3. Pripomočki in oprema, ki so lahko v bistvu in predvsem namenjeni nadomestitvi fizičnih pomanjkljivosti živali (odstavek 1(6) prvega dela člena 91 španskega zakona o DDV).
4. Pripomočki in oprema, ki se v bistvu in predvsem uporabljajo za zdravljenje invalidnosti ljudi, vendar niso namenjeni izključno osebni rabi invalidne osebe (prvi del odstavka 1(6) prvega dela člena 91 španskega zakona o DDV).

14. Komisija tudi predlaga, naj se Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov.

V – Dopustnost

15. Kraljevina Španija je v odgovoru na tožbo Komisije, ne da bi vložila uradni ugovor nedopustnosti, opozorila, da je Komisija v tožbi dejansko navedla dodatni očitke, ki se nanaša na uporabo nižje stopnje DDV za „vmesne izdelke“, tega očitka pa ni predložila v predhodnem postopku.

16. Ker uradni ugovor nedopustnosti ni bil vložen, bom očitke Komisije presodil, kot so bili Sodišču predloženi v tožbi. Poleg tega menim, da vključitev ali izključitev izraza vmesni izdelek na področje te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti ne vpliva na izid tožbe.

VI – Presoja

A – Uvodne ugotovitve

17. Na začetku je treba spomniti, da bi splošni sistem DDV Evropske unije „moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz“.⁴ V skladu s sodno prakso Sodišča sta uvedba in ohranitev nižjih stopenj DDV dopustni le, če ne kršita načela davčne nevtralnosti.⁵

18. Prav tako je treba na začetku opozoriti, da je sistem nižje stopnje DDV izjema od splošnega pravila, na podlagi katerega se uporabi splošna stopnja DDV. V skladu s sodno prakso Sodišča je treba določbe, ki so po naravi izjeme od načela, razlagati ozko, to pa velja tudi v primeru nižjih stopenj DDV.⁶

19. Ob upoštevanju teh ugotovitev je treba opozoriti, da bolj ko so dobave blaga in opravljanje storitev predmet nižje stopnje DDV ali v celoti oproščene DDV, pomembnejše je, da so skupine blaga in storitev, za katere se uporablja nižja stopnja DDV, jasno opredeljene. Nižjo stopnja DDV je mogoče uporabiti le za dobave blaga in opravljanje storitev, ki spadajo v kategorije iz Priloge III k Direktivi o DDV. Ker so to izjeme, je treba njihov obseg razlagati ozko.

20. Kraljevina Španija ne nasprotuje predlogu Komisije, naj se kategoriji 3 in 4 razlagata ozko, ampak trdi, da ker izrazi iz teh določb niso bili opredeljeni v zakonodaji Evropske unije, ni jasno, kateri proizvodi spadajo na njuno področje. Zaradi tega je bila po mnenju Kraljevine Španije nujna njuna razlaga, ki temelji na nacionalni zdravstveni zakonodaji.

21. Spomniti je treba, da iz zahteve po enotni uporabi prava Evropske unije in iz načela enakosti izhaja, da je treba pojme v posamezni določbi tega prava, ki se za opredelitev svojega pomena in obsega ne sklicuje posebej na pravo držav članic, običajno razlagati samostojno in enotno v celotni Evropski uniji, in sicer ob upoštevanju okvira, v katerega je določba umeščena, in cilja, ki ga uresničuje zadevna ureitev.⁷

22. Izrazi, uporabljeni v kategorijah 3 in 4, so del določb prava Evropske unije, ki se ne sklicujejo na pravo držav članic za določitev njihovega pomena in obsega.⁸ Vendar glede na dejstvo, da družbeno političnih ciljev sistema nižjih stopenj DDV ni mogoče doseči brez upoštevanja posebnih okoliščin v posameznih državah članicah, je lahko povezovanje opredelitev, ki se uporabljajo v nacionalnih sistemih nižjih stopenj DDV, z določbami druge nacionalne zakonodaje kot tako upravičeno in celo razumno, če te opredelitve ne presegajo obsega določb Direktive o DDV, ki so izjeme od splošnega sistema.

23. V tem okviru je treba opozoriti, da namen sistema nižjih stopenj DDV ni bil v celoti omejiti diskrecijsko pravico držav članic za določitev blaga in storitev, za katere naj bi se uporabila nižja stopnja DDV. To je vsaj deloma posledica nepraktičnosti in neučinkovitosti poskusa sestave podrobnih seznamov blaga in storitev na ravni Evropske unije.

4 — Glej sedmo uvodno izjavo Direktive o DDV.

5 — Glej sodbo z dne 3. aprila 2008 v zadevi Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, ZOdl., str. I-1817, točka 42 in navedena sodna praksa).

6 — Glej sodbi z dne 18. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Španiji (C-83/99, Recueil, str. I-445, točka 19 in navedena sodna praksa) in novejšo z dne 18. marca 2010 v zadevi Erotic Center (C-3/09, ZOdl., str. I-2361, točka 15).

7 — Glej *inter alia* sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 24 in navedena sodna praksa).

8 — V skladu s členom 100 Direktive o DDV Svet na podlagi poročila Komisije vsaki dve leti pregleda obseg nižjih stopenj in po potrebi spremeni seznam blaga in storitev iz Priloge III.

24. Ta namera je tako očitna v poročilu o pregledu obsega Priloge H k Šesti direktivi o DDV⁹, v katerem je Komisija zgodovinsko ozadje kategorij, navedenih v prilogi, opisala tako:

„Namesto neskončnih razprav o tem, kaj bi moralo biti vključeno v kategorijo in kaj ne, bi se moral Svet strinjati le o širšem okviru splošne opredelitve za vsako od kategorij na ravni Skupnosti (t.j. v bistvu odločiti, kaj ne spada v kategorijo). Vsaka država članica je lahko ob spoštovanju te splošne opredelitve (tako da ni razširila obsega kategorije) v svoji izvedbeni zakonodaji uporabila svojo opredelitev za kategorije, odvisno od tega, katero posebno skupino proizvodov ali storitev je želela obdavčiti po nižji stopnji.“¹⁰

25. Zato je treba ugotoviti, da dejstvo, da je treba obseg in pomen kategorij 3 in 4 na ravni Evropske unije razlagati ozko, ob upoštevanju besedila, okvira in namena določb¹¹ državam članicam ne preprečuje, da bi določile posamezne proizvode, za katere se uporabi nižja stopnja DDV, če ti spadajo na področje kategorij 3 in 4.

26. Za namen obrazložitve te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Komisija, bom pojasnil obseg kategorij 3 in 4.

B – Prvi očitek: zdravilne snovi, ki se lahko običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil

27. Komisija s prvim tožbenim razlogom v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti meni, da je uporaba nižje stopnje DDV za zdravilne snovi, ki se lahko običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil, kot so določene v odstavku 1(5) prvega dela člena 91 in odstavku 1(3) drugega dela člena 91 španskega zakona o DDV, prepovedana z Direktivo o DDV.

28. Komisija meni, da kategorija 3 državam članicam dovoljuje uporabiti nižjo stopnjo DDV za izdelke, ki izpolnjujejo dva pogoja. Prvič, iti mora za „farmacevtske izdelke“ in drugič, ti izdelki se morajo „običajno uporabljati za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“.

29. Komisija trdi, da zdravilne snovi ne spadajo v kategorijo 3, ker niso končni izdelki in zato ni mogoče šteti, da se „običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“. Komisija trdi, da kadar je bil namen zakonodaje EU, da v kategorije iz Priloge III k Direktivi o DDV spadajo tudi snovi, ki se uporabljajo pri proizvodnji izdelkov, je to izrecno navedeno. Na primer, v kategorijo 1 Priloge III so poleg „živil“ vključene tudi „žive živali, semena, rastline in sestavine, ki so običajno namenjene za pripravo živil“.

30. Kraljevina Španija trdi, da so zdravilne snovi farmacevtski izdelki v smislu kategorije 3. Kraljevina Španija zatrjuje, da je zaradi pomanjkanja opredelitve na ravni prava Evropske unije upravičeno uporabila opredelitev iz nacionalnega prava. Koncept zdravilne snovi, ki se uporablja v španskem zakonu o DDV, izhaja iz španskega zakona (zakon 25/1990), ki je bil medtem razveljavljen. Španski organi menijo, da se ta koncept razlikuje od koncepta surovin (*matières premières*), ki se uporablja v veljavnem zakonu (zakon 29/2006), za dobavo katerih pa se nižja stopnja DDV ne uporablja.

31. Strinjam se z razlago Komisije glede meril za proizvode, za katere je mogoče na podlagi kategorije 3 uporabiti nižjo stopnjo DDV. Prvo vprašanje je zato, ali so zdravilne snovi, ki se običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil, farmacevtski izdelki.

9 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV). Priloga H k Šesti direktivi o DDV je bila prenesena v Prilogo III k preoblikovani Direktivi o DDV brez sprememb v besedilu točk 3 in 4.

10 — Glej Poročilo Komisije Svetu v skladu s členoma 12(4) in 28(2)(g) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, COM(94) 584 final, str. 14.

11 — Glej zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark, točka 23 in navedena sodna praksa.

32. Komisija predlaga, da je treba koncept farmacevtskega izdelka primerjati z zdravilom, ki je v členu 1 Direktive 2001/83/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 6. novembra 2001 o zakoniku Skupnosti o zdravilih za uporabo v humani medicini¹² opredeljeno tako:

„Vsaka snov ali kombinacija snovi, ki so namenjene za zdravljenje ali preprečevanje bolezni pri ljudeh.

Za zdravilo se šteje tudi vsaka snov ali kombinacija snovi, ki se lahko daje ljudem z namenom, da se določi diagnoza ali ponovno vzpostavijo, izboljšajo ali spremenijo fiziološke funkcije.“

33. V večini jezikovnih različic so uporabljeni različni izrazi v kategoriji 3 in v členu 1 Direktive 2001/83/ES.¹³ Komisija navaja, da pa je v nemških različicah izraz „Arzneimittel“ uporabljen v obeh določbah. Res je, da je to ožji izraz kot „farmacevtski izdelek“, ampak se zdi, da pomeni izjemo od splošnejše težnje po uporabi različnih izrazov.

34. Menim, da je jasno, da so zdravila farmacevtski izdelki, ampak dvomim, ali je ustrezno predpostavljati, da velja tudi obratno, kot trdi Komisija. Direktivi zasledujeta nekoliko drugačne cilje in brez izrecnega sklicevanja na opredelitev v drugi direktivi, ne bi ugotavljal povezave med njima.

35. Poleg tega opredelitev zdravila v členu 1 Direktive 2001/83/ES koncept veže na zdravstveno oskrbo ljudi. Koncept farmacevtskega izdelka iz kategorije 3 pa zajema tudi uporabo v veterini. Zdi se mi, da je izraz farmacevtski izdelek iz kategorije 3 širši kot izraz zdravilo, opredeljen v Direktivi 2001/83/ES.

36. Drugo merilo izdelkov, ki se „običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“, je po mojem mnenju odločilno pri ugotovitvi, ali je na podlagi kategorije 3 prepovedana uporaba nižje stopnje DDV za zdravilne snovi, ki jih je mogoče običajno in ustrezno uporabljati pri proizvodnji zdravil.

37. Besedilo kategorije 3 veže opredelitev koncepta farmacevtskega izdelka na njegovo uporabo. V njem je navedeno, da so farmacevtski izdelki dosegli določeno stopnjo v proizvodnem procesu, ko jih je mogoče uporabiti za „zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“. Ta zrela faza prav tako odraža cilje sistema nižje stopnje DDV.

38. Cilj davka na dodano vrednost je obdavčiti proizvode, namenjene osebni uporabi, in kot tak bremeni končnega potrošnika.¹⁴ Namen sistema nižje stopnje DDV je olajšati obremenitev končnih potrošnikov z DDV glede izdelkov, ki štejejo za nujne potrebščine, kot so farmacevtski izdelki in medicinski pripomočki za invalide.¹⁵

39. Menim, da je jasno, da zdravilnih snovi, ki se uporabljajo pri proizvodnji farmacevtskih izdelkov, kot takih ni mogoče prodajati končnim potrošnikom, ampak le kot sestavine končnega izdelka. Če pa se take zdravilne snovi tudi „običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“ in so dane na trg v prodajo potrošnikom, ni razloga, da se ne bi za njih uporabila nižja stopnja DDV.

40. Prav tako je jasno, da če se nižja stopnja DDV uporablja za farmacevtske izdelke, se uporablja ne glede na njihovo farmacevtsko obliko. Davčna nevtralnost zahteva, da so podobni izdelki, ki so si konkurenčni, predmet enotne stopnje, da bi se preprečilo izkrivljanje konkurence. Zgolj razlika v materialni obliki, v kateri se izdelki prodajajo, na primer v obliki kapsul ali v tekoči obliki, kot taka ne more upravičiti različnega obravnavanja na področju DDV.

12 — UL L 311, str. 67.

13 — Na primer, v angleščini pharmaceutical product in medicinal product, v francoščini les produits pharmaceutiques in médicament, v italijanščini prodotti farmaceutici in medicinale.

14 — Glej *inter alia* sodbo z dne 3. maja 2012 v zadevi Lebara (C-520/10, točka 24 in navedena sodna praksa).

15 — Glej na primer sodbo z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-481/98, ZOdl., str. I-3369, točka 32).

41. Zato se mi zdi jasno, da za uporabo nižje stopnje DDV za zdravilne snovi, ki se običajno in ustrezno uporabljajo pri proizvodnji zdravil, ni mogoče šteti, da je v skladu z Direktivo o DDV, razen če se te „običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“ in so dane na trg v prodajo potrošnikom.

42. Zato menim, da je treba prvi očitek Komisije sprejeti.

C – Drugi očitek: medicinski pripomočki, material, oprema in naprave, ki se uporabljajo le za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje, lajšanje ali premagovanje bolezni ali obolenj ljudi ali živali

43. Komisija z drugim tožbenim razlogom v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti meni, da uporaba nižje stopnje DDV za medicinske pripomočke, material, opremo in druge naprave, ki se lahko objektivno uporabljajo le za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje, lajšanje ali premagovanje bolezni ali obolenj ljudi ali živali, vendar „se običajno [ne] uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe“, kot je določena v odstavku 1(6) prvega dela člena 91 španskega zakona o DDV, ni v skladu z Direktivo o DDV, ker ti izdelki ne spadajo v kategoriji 3 in 4.

44. Komisija je v zvezi s kategorijo 4 navedla trditev, ki ima dva vidika. Prvič, medicinska oprema, ki se uporablja v veterini, naj ne bi bila predmet kategorije 4, ki se nanaša na medicinsko opremo, pripomočke in naprave, ki jih uporabljajo izključno ljudje. Drugič, kategorija 4 naj bi se nanašala na izključno osebno uporabo in naj bi tako izključevala splošno uporabo.

45. Kraljevina Španija trdi, da izraz farmacevtski izdelek iz kategorije 3 zajema tudi medicinske pripomočke, saj sta v členu 168 PDEU izraza zdravilo in medicinski pripomočki uvrščena pod isti cilj varovanja javnega zdravja, ob navedbi, da mora varstvo enega zajemati tudi drugega¹⁶. Kraljevina Španija meni, da na podlagi te razlage kategorija 4 ni brez pomena, saj se nanaša na zelo posebno uporabo medicinskih pripomočkov, ki ne spadajo pod izraz farmacevtski izdelek iz kategorije 3. Zato vključitev medicinskih pripomočkov, ki niso namenjeni tej posebni uporabi, ampak se „običajno uporabljajo za zdravstveno nego, preprečevanje bolezni in zdravljenje v medicini ali veterini“, v kategorijo 3 po njenem mnenju ni protislovna rešitev.

46. Na podlagi široke razlage farmacevtskih izdelkov, ki jo je sprejela Kraljevina Španija, so španski davčni organi (Dirección General de Tributos, v nadaljevanju: DGT) uporabili 8-odstotno stopnjo DDV za, na primer, naprave za merjenje krvnega tlaka, termometre, igle in materiale za akupunkturo, rokavice, maske, medicinske halje in kape.

47. Najprej se moram strinjati s Komisijo, da člen 168 PDEU v tem kontekstu ni upošteven, saj se določba nanaša le na kakovost in varnost zdravil in medicinskih pripomočkov.

48. Glede trditve Kraljevine Španije, da farmacevtski izdelki zajemajo tudi tiste medicinske pripomočke, na katere se kategorija 4 ne nanaša, se mi zdi, da sta besedilo in struktura kategorij 3 in 4 očitna. Če bi farmacevtski izdelki res zajemali tudi medicinske pripomočke, ki niso zajeti v kategoriji 4, bi bilo enostavneje imeti le eno kategorijo, ki bi zajemala vse „farmacevtske izdelke“, vključno s posebno uporabo, navedeno v kategoriji 4, in ne dve ločeni podrobneje opredeljeni kategoriji.

16 — Člen 168(4)(c) PDEU našteva „ukrepe, ki določajo visoke standarde kakovosti in varnosti zdravil in medicinskih pripomočkov“ za dosegajo ciljev, določenih v členu 168.

49. V večini jezikovnih različic Direktive o DDV je v kategoriji 3 uporabljena beseda, ki izhaja iz latinske besede *pharmaceuticus*, ki pomeni „zdravilen“. Zato je upošteven dejavnik, na podlagi katerega so določeni izdelki, ki spadajo v to kategorijo, kemična ali biokemična¹⁷ sestava izdelkov, ne le namen njihove uporabe za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje ali lajšanje bolezni.

50. V skladu z besedilom kategorije 4 mora medicinska oprema, za katero je mogoče uporabiti nižjo stopnjo DDV, izpolnjevati to merilo: taki izdelki morajo biti „za izključno osebno rabo invalidne osebe“. Iz tega besedila je mogoče izpeljati dve ugotovitvi: prvič, kategorija 4 se nanaša na medicinske pripomočke, ki jih uporabljajo izključno ljudje, pri čemer ni navedena uporaba v veterini. Drugič, uporaba nižje stopnje DDV za medicinske pripomočke je pridržana le za „izključno osebno rabo“, ob izključitvi splošne uporabe.

51. Predpostavljati je mogoče, da če bi zakonodajalec nameraval vključiti tudi medicinsko opremo za uporabo v veterini, kot to velja za farmacevtske izdelke v kategoriji 3, bi bila ta izrecno vključena v kategorijo 4. Zato je očitno, da uporaba nižje stopnje DDV za medicinske pripomočke, material in druge naprave za diagnosticiranje in zdravljenje bolezni živali ni v skladu z Direktivo o DDV.

52. Prav tako naj bi bilo na podlagi besedila kategorije 4 očitno, da izključuje splošno uporabo medicinske opreme, pripomočkov ali drugih naprav, ki jih v zdravstvu za preprečevanje ali diagnosticiranje bolezni uporabljajo, na primer, zdravniki in zdravstveni tehniki, ali se uporabljajo v bolnišnicah ali klinikah. Kakršnakoli splošna uporaba farmacevtskih izdelkov, tudi če bi se izraz razlagal široko, kot predlaga Kraljevina Španija, bi bila izključena iz uporabe nižje stopnje DDV. Zdi se, da glede zahteve po osebni rabi opreme ni razlike v okviru različnih jezikovnih različic.¹⁸

53. Kot sem navedel zgoraj, je cilj izjeme nižjih stopenj DDV družbeno političen, in sicer posameznikom olajšati obremenitev z DDV glede izdelkov, ki se štejejo za nujne potrebščine. Nižje stopnje DDV v skladu s tem ciljem ni mogoče uporabiti za izdelke, ki jih uporabljajo strokovnjaki pri zagotavljanju zdravstvene oskrbe in katerih dobavo je mogoče oprostiti DDV v skladu s členom 132 Direktive o DDV.

54. Zato menim, da uporaba nižje stopnje DDV za dobavo medicinskih pripomočkov, materiala, opreme in drugih naprav, ki se objektivno lahko uporabljajo le za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje, lajšanje ali premagovanje bolezni ali obolenj ljudi ali živali, vendar se „običajno [ne] uporabljajo za lajšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe“, ne spada v področje kategorij 3 in 4.

55. Zato menim, da je treba drugi očitek Komisije sprejeti.

D – Tretji očitek: pripomočki in naprave, ki so v bistvu in predvsem namenjeni nadomestitvi fizičnih pomanjkljivosti živali

56. Tretji razlog Komisije v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti se nanaša na uporabo nižje stopnje DDV za pripomočke in naprave, ki so v bistvu in predvsem namenjeni nadomestitvi fizičnih pomanjkljivosti živali. To po mnenju Komisije ni v skladu s kategorijo 4, ker se ta določba ne nanaša na živali. Komisija trdi, da španska določba ne spada niti v kategorijo 3, saj ti izdelki niso farmacevtski izdelki.

57. Kraljevina Španija trdi, da so medicinski in veterinarski pripomočki farmacevtski izdelki v smislu kategorije 3.

17 — Naj spomnim, da so se za nadomestno zdravljenje bolezni, kot sta hipotiroidizem in od insulina odvisen diabetes, uporabljali hormoni živalskega izvora, preden je razvoj biotehnologije omogočil sintetično proizvodnjo človeških hormonov.

18 — V španski različici je na primer v točki 4 Priloge III uporabljen izraz „uso personal y exclusivo“.

58. Besedilo kategorije 4 zajema medicinsko opremo, pripomočke in druge naprave, nikakor pa se ne nanaša na uporabo takih pripomočkov v veterini. Ker je v kategoriji 3 izrecno navedena uporaba v veterini, je mogoče ugotoviti, da če bi zakonodajalec Evropske unije nameraval vključiti opremo za lajšanje in zdravljenje pomanjkljivosti živali, bi kategorijo 4 oblikoval v skladu s to namero.

59. Poleg tega moram ob upoštevanju, da je med veterino in medicino razlika tudi na drugih področjih ureditve DDV¹⁹, ugotoviti, da uporaba nižje stopnje DDV za pripomočke in naprave, ki so v bistvu in predvsem namenjeni nadomestitvi fizičnih pomanjkljivosti živali, ni v skladu z Direktivo o DDV.

60. Zato menim, da je treba tretji očitek Komisije sprejeti.

E – Četrty očitek: pripomočki in naprave, ki so v bistvu ali predvsem namenjeni zdravljenju invalidnosti ljudi, vendar niso namenjeni izključno osebnim rabi „invalida“

61. Komisija v okviru četrtega tožbenega razloga meni, da uporaba nižje stopnje DDV za medicinske pripomočke in naprave, ki se *v bistvu ali predvsem* uporabljajo za lajšanje telesnih okvar ljudi, vendar niso namenjeni izključno osebnim rabi „invalida“, ni v skladu z Direktivo o DDV, ker kategorija 4 ne zajema medicinske opreme za splošno uporabo. Komisija prav tako trdi, da je španska razlaga izraza „invalid“ preširoka, saj je dejansko sinonim za izraz „bolan“.

62. Kraljevina Španija trdi, da so zaradi neobstoja opredelitve izraza „invalid“ v pravu Evropske unije, ta izraz opredelili v skladu s terminologijo, ki jo uporablja Svetovna zdravstvena organizacija (WHO). Ta po mnenju Kraljevine Španije vodi do razlage, prav tako na področju obdavčenja, da izraz „invalidna oseba“ označuje vse osebe, onesposobljene zaradi bolezni.

63. Iz besedila kategorije 4 je razvidno, da se sistem nižjih stopenj DDV uporablja za medicinsko opremo, ki jo izključno uporabljajo invalidne osebe, pri čemer mora iti za njihovo osebno rabo, in ne za splošno, kot sem navedel zgoraj. Iz tega izhajata dve vprašanji: prvič, kako je treba izraz „invalid“ razumeti v sistemu DDV Evropske unije in drugič, ali „izključna uporaba“ zajema tudi uporabo, na katero se nanaša prvi del odstavka 1(6) prvega dela člena 91 španskega zakona o DDV.

64. V zvezi z razlago izraza invalid iz kategorije 4 menim, da se je ob neobstoju izrecne opredelitve izraza v okviru DDV mogoče sklicevati na opredelitev iz Konvencije ZN o pravicah invalidov, katere pogodbenica je Evropska unija,²⁰ „ljudje z dolgotrajnimi telesnimi, duševnimi, intelektualnimi ali senzoričnimi okvarami, ki jih v povezavi z različnimi ovirami lahko omejujejo, da bi enako kot drugi polno in učinkovito sodelovali v družbi“.²¹

65. Glede na to je bistvo opredelitve invalidne osebe okvara, ki omejuje posameznikovo normalno delovanje v družbi na dolgi rok. Menim, da razlog okvare ni upošteven, saj je izraz „invalidna oseba“ iz kategorije 4 dovolj širok, da lahko zajema tudi invalidnosti, ki izvirajo iz resnih ali kroničnih bolezni, pri čemer ne gre za sopomenko izraza „bolan“.²²

19 — V sodbi z dne 24. maja 1988 v zadevi Komisija proti Italiji (122/87, Recueil, str. 2685) je Sodišče navedlo, da storitev, ki jih opravljajo veterinarski kirurgi, ni mogoče oprostiti plačila DDV, čeprav je bilo zagotavljanje zdravstvene oskrbe pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, oproščeno plačila DDV.

20 — Sklep Sveta 2010/48/ES z dne 26. novembra 2009 o sklenitvi Konvencije Združenih narodov o pravicah invalidov s strani Evropske skupnosti (2010/48/ES) (UL 2010 L 23, str. 35).

21 — Konvencija Združenih narodov o pravicah invalidov, zbirka pogodb, zvezek 2515, str. 3.

22 — Glej tudi, po analogiji, sodbo z dne 11. julija 2006 v zadevi Chacón Navas (C-13/05, ZOdl., str. I-6467, točka 44), v kateri Sodišče ugotavlja, da koncepta „invalidnost“ in „bolezen“ ni mogoče obravnavati enako v okviru Direktive Sveta 2000/78/ES z dne 27. novembra 2000 o splošnih okvirih enakega obravnavanja pri zaposlovanju in delu (UL L 303, str. 16).

66. Obseg kategorije 4 poleg tega omejuje tudi zahteva, da je nižjo stopnjo DDV mogoče uporabiti le za medicinsko opremo, pripomočke in druge naprave, ki so namenjeni *izključno osebni* rabi invalida. To izključuje splošno rabo izdelkov, ki se, čeprav so namenjeni lažšanju ali zdravljenju telesnih okvar, uporabljajo v bolnicah, zdravstvenih domovih, klinikah ali drugih institucijah, ki skrbijo za invalide. To izključuje tudi izdelke, ki jih invalidi sicer potrebujejo, vendar imajo še druge namene.

67. Nekateri izdelki so lahko namenjeni uporabi invalidov in drugačni uporabi. Sodišče je menilo, da lahko namen dobave blaga sicer pokaže, ali se lahko uporabi nižja stopnja DDV ali ne.²³ Vendar bi bilo v tem okviru dejansko nemogoče zagotoviti, da bi le invalidi, katerim je jasno namenjen sistem nižje stopnje DDV, imeli korist od nižje stopnje DDV.

68. Odbor za DDV je v svojih smernicah navedel, da „lahko države članice uporabijo nižjo stopnjo DDV za izdelke, ki so posebej zasnovani za invalidne osebe (medicinska oprema, pripomočki in podobne naprave) in ki jih običajno kupujejo ali uporabljajo le (stalno ali začasno) invalidne osebe za lažšanje ali zdravljenje svojih težav. Izdelki, ki se običajno uporabljajo za druge namene (na primer brezžični telefon), so z določbo izključeni, tako kot medicinska oprema in pripomočki, zasnovani za splošno rabo in ne posebej za invalidne osebe (na primer, radiološka oprema)“.²⁴

69. Komisija je nedavno predlagala, naj se v kategorijo 4 vključijo oprema ali naprave, posebno zasnovane ali prilagojene invalidom (na primer Braillova tipkovnica, posebno prilagojeni avtomobili itd.), ki niso upravičene do nižje stopnje, čeprav ustrezajo enakim potrebam,²⁵ vendar te spremembe niso bile vključene v Direktivo 2009/47/ES, ki spreminja Direktivo o DDV.²⁶

70. V tem okviru je treba spomniti, da obstajajo drugačne metode od nižjih stopenj DDV, ki so na voljo državam članicam, ki želijo olajšati finančno obremenitev invalidov, ki potrebujejo opremo, ki jo je mogoče uporabljati tudi za druge namene.

71. Zato menim, da obseg kategorije 4 izključuje uporabo nižje stopnje DDV za izdelke, ki jih v bistvu in predvsem uporabljajo invalidne osebe.

72. Zato menim, da je treba četrti očitek Komisije sprejeti.

VII – Predlog

73. Na podlagi navedenega Sodišču predlagam, naj razsodi tako:

1. Kraljevina Španija ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 98 Direktive Sveta 2006/112/ES dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III k tej direktivi s tem, da je uporabila nižjo stopnjo DDV za te kategorije blaga:

- zdravilne snovi, ki jih je mogoče običajno in ustrezno uporabljati pri proizvodnji zdravil,
- medicinske pripomočke, material, opremo in druge naprave, ki se objektivno lahko uporabljajo le za preprečevanje, diagnosticiranje, zdravljenje, lažšanje ali premagovanje bolezni ali obolenj ljudi ali živali, vendar se „običajno [ne] uporabljajo za lažšanje ali zdravljenje invalidnosti, za izključno osebno rabo invalidne osebe“,

23 — Glej sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-41/09, ZOdL, str. I-831, točka 57), v kateri je Sodišče ugotovilo, da se za dobavo konj za zakol za pripravo živil lahko uporabi nižja stopnja DDV, čeprav to za dobavo konj na splošno ne velja.

24 — Glej smernice Odbora za DDV, smernice, sprejete na podlagi 54. sestance, ki je potekal med 16. in 18. februarjem 1998, so na voljo na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

25 — COM(2008) 428 final.

26 — UL L 116, str. 18.

- pripomočke in opremo, ki so v bistvu in predvsem namenjeni nadomestitvi fizičnih pomanjkljivosti živali,
- pripomočke in opremo, ki se v bistvu in predvsem uporabljajo za zdravljenje invalidnosti ljudi, vendar niso namenjeni izključno osebni rabi invalidov.

2. Kraljevini Španiji se naloži plačilo stroškov.