

Byla C-106/05

L.u.P. GmbH

prieš

Finanzamt Bochum-Mitte

(Bundesfinanzhof (Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčių – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai bei 2 dalies a punktas – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia ne viešosios teisės subjektai – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai – Bendrosios praktikos gydytojų paskirti medicinos tyrimai, atlikti privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, esančioje ne sveikatos priežiūros įstaigoje – Atleidimo nuo mokesčių sąlygos – Valstybių narių diskrecija – Ribos“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštosios direktyvos numatytas atleidimas nuo mokesčių

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalies a punktas)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad bendrosios praktikos gydytojų paskirti medicinos tyrimai, kurių tikslas yra prevencinis pacientų stebėjimas ir tyrimas, atlikti privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, esančioje ne sveikatos priežiūros įstaigoje, gali būti atleisti nuo mokesčių pagal šią nuostatą kaip sveikatos priežiūros paslauga, suteikta kitos šios nuostatos prasme deramai pripažintos privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos.

Iš tiesų medicinos paslaugos, suteiktos siekiant apsaugoti asmenų sveikatą, įskaitant jos palaikymą ar reabilitaciją, atleidžiamos nuo mokesčių pagal minėtą nuostatą. Medicinos tyrimai, kurie yra paskirti bendrosios praktikos gydytojų jiems atliekant priežiūrą, gali būti priskirti asmens sveikatos palaikymui, nes, kaip ir visų prevenciškai teikiamų medicinos paslaugų atveju, jie leidžia pacientus stebėti ir tirti net iki tol, kol galime ligą pasidaro būtina diagnozuoti, gydyti ar išgydyti.

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalies a punktas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kurie tokių medicinos tyrimų atleidimui nuo mokesčių nustato sąlygas, kurias, pirma, netaikomos juos paskyrusių bendrosios praktikos gydytojų atliekamos priežiūros atleidimui nuo mokesčių, ir, antra, skiriasi nuo tų, kurias taikomos veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos priežiūros paslaugomis pirmosios nuostatos prasme. Tačiau nacionaliniai teismai turi išnagrinėti, ar valstybės narės, nustatydamos tokias sąlygas, neperžengė savo diskrecijos ribų ir nepažeidė Bendrijos teisės principų, pirmiausia vienodo požiūrio principo, kuris pridėtinės vertės mokesčių srityje reiškia mokesčių neutralumo principą.

Taigi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie šią medicinos tyrimų atleidimui nuo mokesčių nustato sąlygą juos atlikti prižiūrint medikui. Iš tiesų šios nuostatos terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“ apima ne tik tiesiogiai gydytojų ar kitų sveikatos priežiūros specialistų prižiūrint medikui suteiktas paslaugas, bet taip pat paramedikų suteiktas paslaugas ligoninėse, už kurias atsakingi asmenys neturi gydytojo

kvalifikacijos.

Tačiau ši nuostata nedraudžia tuose teisės aktuose minėtų tyrimų atleidimui nuo mokesčių nustatyti sąlygų, pagal kurių ne mažiau kaip 40 % šių tyrimų turi būti atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenims. Iš tiesų tam, kad privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos būtų pripažintos ir kad joms galima būtų taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčių, nacionalinės institucijos, nepažeisdamos Bendrijos teisės ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, gali atsižvelgti bent ne tik į mokesčių mokėtojo veiklos užtikrinant viešųjų interesų pobūdį, ir į tai, kad kiti mokesčių mokėtojai, vykdančys tokios pačios veiklą, jau yra pripažinti, bet ir į aplinkybę, jog nagrinėjamų paslaugų kainiai vėliau didžiąją dalimi turi būti padengiami ligonių kasų ar kitų socialinės apsaugos institucijų.

(žr. 29–30, 48, 51, 53, 55 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. birželio 8 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčių – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai bei 2 dalies a punktas – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia pagal viešųjų teisų nereglamentuojami asmenys – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai – Bendrosios praktikos gydytojų paskirti medicinos laboratoriniai tyrimai, atliekami privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, esančioje ne sveikatos priežiūros įstaigoje – Atleidimo nuo mokesčių sąlygos – Valstybių narių diskrecija – Ribos“

Byloje C-106/05,

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. lapkričio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. kovo 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

L.u.P. GmbH

prieš

Finanzamt Bochum-Mitte,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Lohmus ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. sausio 19 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *L.u.P. GmbH*, atstovaujamos iš pradžių mokesčių konsultantų R. Todtenhöfer ir N. Bohn, vėliau advokato W. Krieger,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

išklausęs 2006 m. kovo 7 d. posėdyje pateiktą generalinio advokato išvadą,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktų bei 2 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp *L.u.P. GmbH* (toliau – *L.u.P.*) ir *Finanzamt Bochum-Mitte* (toliau – *Finanzamt*) dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) *L.u.P.* atliktus medicinos tyrimus laboratorijas valdančioms bendrovėms, su kuriomis dirba bendrosios praktikos gydytojai, minėtus tyrimus paskyrę teikdami sveikatos priežiūros paslaugas.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai nustato:

„1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusių veiklų, kurių vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostikos centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos staigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

c) sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės“.

4 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto trečioji trauka numato:

„2.a) Atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b <...> punkte, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:

<...>

– ?kainiai už (nagrin?jam? institucij?) teikiamas paslaugas turi b?ti patvirtinti valdžios institucij? arba nevirsyti valstyb?s valdžios institucij? nustatyt? ?kaini?, o ?kainiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi b?ti mažesni už komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, ?kainius už panašias paslaugas.“

Nacionalin?s teis?s aktai

5 Apyvartos mokes?io ?statymas (*Umsatzsteuergesetz* 1980/1993, toliau – UStG) 4 straipsnio 14 punkto pirmajame sakinyje numato „medik?, dantist?, psichoterapeut?, kineziterapeut?, slaugi? ar kitos analogiškos medicinin?s veiklos Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*) 18 straipsnio 1 dalies 1 punkto prasme bei gydytojo chemiko profesin?s veiklos“ atleidim? nuo mokes?io.

6 Pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? ši nuostata gali b?ti taikoma medicinos laboratorijai, kurios teisin? forma yra akcin? bendrov? (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*). Iš ties?, *Bundesverfassungsgericht* teigimu, vienodo poži?rio principas draudžia bet koki? skirting? traktuot? atleidimo nuo PVM klausimu, pagr?st? tik ?mon?s teisine forma.

7 UStG 4 straipsnio 16 punkto c papunktis nustato:

„Iš 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose min?tos veiklos nuo mokes?io atleidžiama su ligonini?, specializuot? diagnostikos tyrim? klinik? ir kit? sveikatos prieži?ros, diagnozavimo ir medicinos tyrimo paslaug? ?staig? paslaugomis glaudžiai susijusi veikla, kai:

<...>

c) kalbant apie specializuotas diagnostikos tyrim? klinikas ir kitas sveikatos prieži?ros, diagnostikos ir medicinos tyrim? paslaug? ?staigas paslaugos yra suteiktos priži?rint medikams, o pra?jusiais metais ne mažiau kaip 40 % paslaug? buvo suteiktos 15 punkto b papunktyje išvardytiems asmenims.“

8 Pastarojoje nuostatoje min?ti asmenys yra apdrausti socialinio draudimo ?staigoje, gaunantys socialin? param? ir senatv?s (arba karo aukos) pensij?.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

9 *L.u.P.* yra pagal Vokietijos teis? ?steigta akcin? bendrov?, kurios vienintelis dalyvis yra medikas biologas M. Scharmann. Ji atlieka medicinos tyrimus b?tent valdan?ioms laboratorijoms bendrov?ms, su kuriomis dirba bendrosios praktikos gydytojai, min?tus tyrimus paskyr? teikdami sveikatos prieži?ros paslaugas.

10 *Finanzamt* nusprend?, kad šios paslaugos tur?t? b?ti apmokestinamos PVM.

11 *Finanzamt* sprendim? patvirtino *Finanzgericht*, remdamasis tuo pagrindu, kad, pirma, nors *L.u.P.* yra „kita medicinos tyrim? ?staiga“ UStG 4 straipsnio 16 punkto prasme, gin?ijamos paslaugos šios nuostatos prasme nebuvo atliktos „priži?rint medikams“ ir, antra, *L.u.P.* nepateik? ?rodym?, kad kiekvienais pra?jusiais metais mažiausiai 40 % paslaug? buvo suteikta UStG 4 straipsnio 15 punkto b papunktyje išvardytiems asmenims.

12 *L.u.P. Bundesfinanzhof* d?l šio sprendimo pateik? ieškin? d?l perži?r?jimo.

13 *Bundesfinanzhof* savo sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? konstatavo, kad *Finanzgericht* teis?tai tvirtino, jog gin?ijamos paslaugos neatleidžiamos nuo mokes?io, remiantis

UStG 4 straipsnio 16 punkto c papunkčiu todėl, kad yra nustatyta, jog šios paslaugos nebuvo suteiktos šios nuostatos 15 punkte nurodytoms asmenų kategorijoms, kaip numatyta 4 straipsnyje.

14 Šis teismas taip pat išreiškia abejonas, ar ginčijamos paslaugos turi būti laikomos su „sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusia veikla“, vykdyta „ligonini“, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, ar „sveikatos priežiūros paslaugomis, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinių medicinos personalas“, to paties straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

15 Viena vertus, *Bundesfinanzhof* tvirtina, kad nors medicinos tyrimai priskiriami ligų diagnostikai ir todėl galėtų būti priskiriami sveikatos priežiūros paslaugoms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme, paprastai laboratorijos, atliekančios šiuos tyrimus, neturi konfidencialių santykių su pacientu, o tai neleidžia taikyti šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio (2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 35 punktas). Kita vertus, šis teismas pastebėjo, kaip tai yra aišku iš 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 20 punktas), kad pagal Teisingumo Teismo medicinos tyrimai yra glaudžiai su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme; tad, jei nuomone, medikai, kurie paskyrė minėtus tyrimus, paslaugos yra atleistos nuo mokesčio pagal tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Tačiau pastaroji nuostata netaikoma veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos priežiūros paslaugomis.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, darant prielaidą, kad ginčijamos paslaugos yra atleidžiamos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, UStG 4 straipsnio 16 punkto c papunktis netinkamai perkyla šios direktyvos nuostatas. Be to, jei šios paslaugos patenka į minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį, šis teismas klausia, ar remiantis šiame punkte numatytais sąlygomis bei minėto straipsnio antru punktu galima atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio veiklai, glaudžiai susijusiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis, nors sveikatos priežiūros paslaugos yra atleistos nuo mokesčio, net jei neatitinka šių sąlygų. Aišku, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto dalies turinys leidžia tokį aiškinimą. Tačiau šioje nuostatoje numatytos sąlygos tiek, kiek jos susijusios su aptariamomis sveikatos priežiūros įstaigomis, taip pat galėtų būti aiškinamos kaip apimančios tik ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugas, bet ne su jomis glaudžiai susijusi veikla. Be to, sveikatos priežiūros ir ligoninių paslaugos taptų sunkiau prieinamos, jei glaudžiai su sveikatos priežiūros ir ligoninių paslaugomis susijusios veiklos atleidimui nuo mokesčio būtų taikomi griežtesni reikalavimai. Ši padėtis taip pat prieštarautų mokesčių neutralumo principui, nes ligoninės, taip pat gydymo ir diagnostikos centrai, patys neatliekantys medicinos tyrimų, būtų nepalankesnėje situacijoje mokesčių prasme.

17 Esant šioms aplinkyboms, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalis leidžia atleisti nuo mokesčio bendrosios praktikos gydytojų paskirtus medicinos laboratorinius tyrimus tik esant ten nurodytoms sąlygoms net ir tuomet, kai gydytojų sveikatos priežiūros paslaugos nuo mokesčio atleidžiamos visais atvejais?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori apibrėžti sąlygas, kurioms esant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis leidžia atleisti nuo PVM bendrosios praktikos gydytojų paskirtus medicinos tyrimus, kuriuos atlieka privačios

laboratorijos, esančios ne sveikatos priežiūros įstaigose.

19 Atsakant į šį klausimą iš karto reikia patikrinti, ar, kaip mano ministras teismas, ši nuostata iš tiesų leidžia valstybės narėms atleisti nuo mokesčių tokius medicinos tyrimus, kaip tai numatoma ginčijami nacionalinės teisės aktai, ir, jei taip, kokioms sąlygoms esant gali būti taikomas toks atleidimas nuo mokesčių?

Dėl pagrindinėje byloje nagrinjamą paslaugą atleidimo nuo mokesčių

20 Taigi, kaip pastebėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, medicininio pobūdžio paslaugoms gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčių.

21 Pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą valstybės narės nuo mokesčių atleidžia bent sveikatos priežiūros paslaugas ir su jomis glaudžiai susijusią veiklą, vykdomą pagal viešąją teisę neregamentuojamą asmenį arba, esant socialinėms sąlygoms, panašioms į tas, kurios taikomos pastariesiems, vykdomą ligoninėje, gydymo ir diagnozavimo centre bei kitą to paties pobūdžio deramai pripažintą įstaigą. Kalbant apie šio straipsnio 1 dalies c punktą, jis numato sveikatos priežiūros paslaugą, suteiktą vykdant medicinos ir paramedicinos profesinę veiklą, kaip ją apibrėžia atitinkama valstybės narė, atleidimą nuo mokesčių.

22 Pagal Teisingumo Teismo praktiką šie dviejų atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymo sričių atribojimas yra labiau susijęs su paslaugos suteikimo vieta nei su jos pobūdžiu. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas nuo mokesčių atleidžia paslaugas, kurios apima visas sveikatos priežiūros paslaugas įstaigoje, turinčioje socialinius tikslus, pavyzdžiui, žmonių sveikatos apsauga; o tos pačios dalies c punktas numato paslaugą, suteiktą ne ligoninėse, tai yra teikiamą arba paciento gyvenamosiose vietose ar kitoje vietoje, atleidimą nuo mokesčių (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, 353/85, Rink. p. 817, 32 ir 33 punktus; ministrų to sprendimo *Kügler* 35 ir 36 punktus bei 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 47 punktą).

Dėl pagrindinėje byloje nagrinjamą paslaugą pobūdžio

23 Šiuo atveju, nors tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime, tiek *L.u.P.* ir Europos Bendrijų Komisija savo pastabose sutarė, kad medicinos tyrimai, kurie yra aptariami pagrindinėje byloje, gali būti „veikla <...>, glaudžiai susijusi“ su sveikatos priežiūros paslaugomis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, nepaisant to, reikia patikrinti, ar šie tyrimai nėra „sveikatos priežiūros paslaugos“ tos pačios nuostatos prasme arba „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ to paties straipsnio 1 dalies c punkto prasme. Iš tiesų, jei taip būtų, ministrų tyrimai būtų atleisti nuo mokesčių pagal Šeštąją direktyvą, kad ir kur jie būtų atlikti, nors pastaroji nuostata aiškiai ir nenumato veiklos, glaudžiai susijusios su sveikatos priežiūros paslaugomis, atleidimo nuo mokesčių (žr. šiuo klausimu ministrų to sprendimo *Dornier* 47 punktą).

24 Pagal Teisingumo Teismo praktiką atleidimas nuo mokesčių, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje, turi būti aiškinamas griežtai, nes tai yra išimtis iš bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas bet koks apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamas paslaugų teikimas. Tačiau šioje nuostatoje naudojamą terminą aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo nuo mokesčių tikslus bei remtis bendros PVM sistemos mokesčių neutralumo principu (ministrų to sprendimo *Dornier* 42 punktas ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktas).

25 Taigi, kaip jau Teisingumo Teismas yra nusprendęs, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A

skirsnio 1 dalies b punkte ir tos pačios dalies c punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio bendras tikslas yra sumažinti sveikatos paslaugų kainas (minuto sprendimo *Dornier* 43 punktas ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 58 punktas).

26 Kalbant apie medicininio pobūdžio paslaugas, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“, esantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, turi būti aiškinamas kaip apimantis visas sveikatos priežiūros paslaugas, numatytas tos pačios dalies c punkte (minuto sprendimo *Dornier* 50 punktas); ši dviejų nuostatų tikslas yra reglamentuoti visus medicinos paslaugų siaurąja prasme atleidimo nuo mokesčio atvejus (minuto sprendimo *Kügler* 36 punktas).

27 Todėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte esantis terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“ ir tos pačios dalies c punkte esantis terminas „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ apima visas paslaugas, kurių tikslas diagnozuoti, gydyti ir tiek, kiek įmanoma, išgydyti ligas ir sveikatos sutrikimus (žr. šiuo klausimu minuto sprendimo *Dornier* 48 punktą).

28 Šiuo atveju prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas suabejojo dėl to, ar medicinos tyrimai, kokie aptariami pagrindinėje byloje, yra toks gydymas, nors ir pritaria, kad jie susiję su ligų diagnostika. Komisija tvirtina, kad pagal funkcinį ir teleologinį atitinkamą Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimą laboratorija, atliekanti tokius tyrimus, negali būti prilyginta diagnostikos centrui, nes minėti tyrimai skirti tik nustatyti diagnozę; ir, remiantis sistemine tuo pačiu nuostatų analize, tie tyrimai gali būti laikomi sveikatos priežiūros paslaugomis, nes leidžia nustatyti diagnozę ir yra jos sudedamoji dalis.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad „sveikatos priežiūros paslaugos“ ir „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ turi turėti terapinį tikslą, tačiau nebūtina aiškinti, kad terapinis paslaugos tikslas reikėtų suprasti siaurąja prasme. Taigi, kaip yra aišku iš Teisingumo Teismo praktikos, prevencijos tikslais suteiktoms medicinos paslaugoms gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Iš tiesų net tais atvejais, kai žmonės, kuriems atliekami prevencinio pobūdžio tyrimai ar kitos medicininės intervencijos, neserga jokia liga arba neturi sveikatos sutrikimo, minėtų paslaugų traukimas terminus „sveikatos priežiūros paslaugos“ ir „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ atitinka sveikatos priežiūros paslaugų kainų mažinimo tikslą, kuris yra bendras tiek atleidimui nuo mokesčio, numatytam Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, tiek numatytam tos pačios dalies c punkte. Todėl medicinos paslaugoms, suteiktoms su tikslu apsaugoti (tai apima palaikymą bei reabilitaciją, asmens sveikatą), taikomas minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, Rink. p. I-13859, 40 ir 41 punktus, taip pat minuto sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* 58 ir 59 punktus).

30 Medicinos tyrimai, kurie, kaip šiuo atveju, yra paskirti bendrosios praktikos gydytojams jiems atliekant priežiūrą, gali būti priskirti asmens sveikatos palaikymui, nes, kaip yra visų prevenciškai atliekamų sveikatos priežiūros paslaugų atveju, jie leidžia pacientus stebėti ir tirti net iki tol, kol pasidaro būtina diagnozuoti, gydyti ar išgydyti galimą ligą.

31 Esant šioms aplinkyboms, kaip per posėdį teigė *L.u.P.*, o prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bei Komisija numatė kaip galimybę, reikia pripažinti, kad atsižvelgiant į tikslą sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainas, kurio siekiama taikant minėtus atleidimo nuo mokesčio atvejus, medicinos tyrimai, kokie yra ginčijami pagrindinėje byloje, kurių tikslas prevenciškai stebėti ir tirti pacientus, gali būti „sveikatos priežiūros paslaugos“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme arba „sveikatos priežiūros paslaugų

teikimas“ tos pačios dalies c punkto prasme (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 30 punkt?).

32 Be to, šis aiškinimas atitinka mokesčių neutralumo principą, kurį pažeidžia skirtinga tarpusavyje konkuruojančių panašių paslaugų traktuotų PVM požiūriu (2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C?109/02, Rink. p. I?12691, 20 punktas, taip pat minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 54 punktas). Iš tiesų šio principo nebūtų laikomasi, jei bendrosios praktikos gydytojų paskirtiems medicinos tyrimams būtų taikoma skirtinga PVM schema, atsižvelgiant į jų atlikimo vietas, kai jie yra identiški, vertinant ir atitinkamą paslaugų teikėjų kvalifikaciją (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 49 punktą ir 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C?443/04 ir C?444/04, dar neskeltą Rinkinyje, 40 ir 41 punktus).

Dėl pagrindinėje byloje ginijamas paslaugas teikiančių įstaigų pobūdžio

33 Šiuo atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo yra aišku, kad pagrindinėje byloje ginijami medicinos tyrimai yra atlikti ne juos paskyrusio bendrosios praktikos gydytojo kabinete. Esant šioms aplinkyboms reikia išnagrinėti, ar minėtiems tyrimams galima taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

34 Komisijos teigimu, tokia laboratorija, kokia aptariama pagrindinėje byloje, nėra nei ligoninė, nei „gydymo ir diagnostikos centras“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme. Ji taip pat nėra kita „panašaus pobūdžio“ įstaiga, nes ši nuostata reikalauja, kad įstaiga turėtų išplėtotą organizacinę struktūrą. Galiausiai ji neturėtų būti laikoma diagnostikos centru, nes jos atlikti tyrimai tik sudaro sąlygas diagnozuoti.

35 Šis teiginys nepriimtinas. Iš tiesų, kadangi medicinos tyrimai, atsižvelgiant į jų terapinį tikslą, atitinka terminą „sveikatos priežiūros paslaugos“, numatytą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, tokia laboratorija, kokia aptariama pagrindinėje byloje, šios nuostatos prasme turi būti laikoma „panašaus pobūdžio“ įstaiga kaip „ligoninės“ bei „gydymo ir diagnostikos centrai“.

36 Be to, kaip yra aišku iš šio sprendimo 31 ir 32 punktų, tiek sveikatos priežiūros paslaugų kainų sumažinimo tikslas, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose, tiek mokesčių neutralumo principas draudžia, kad medicinos tyrimams būtų taikomos skirtingos apmokestinimo PVM schemas, atsižvelgiant į jų suteikimo vietas, kai jų kokybė, vertinant pagal teikėjų kvalifikaciją, yra vienoda.

37 Komisijos teiginys, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką dėl atleidimo nuo mokesčių yra aišku, jog veikla, atlikta prieš paskutiniam teikėjui suteikiant paslaugą, neatleidžiama nuo mokesčių (1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, 107/84, Rink. p. 2655, 20 punktas; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C?240/99, Rink. p. I?1951, 40 ir 41 punktai; 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *CSC Financial Services*, C?235/00, Rink. p. I?10237, 39 ir 40 punktai ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C?472/03, Rink. p. I?1719, 39 punktas), tai yra, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą būtina taikyti tik laboratorijai tiesiogiai pacientams pagal sutartis atliktiems medicinos tyrimams, reikia atmesti, nes ši Teisingumo Teismo praktika susijusi su kitais atleidimų nuo mokesčių atvejais, kurių tekstas ir tikslai skiriasi nuo pastarosios nuostatos (šiuo klausimu žr. minėto 1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 13 punktą).

38 Be to, Teisingumo Teismas byloje dėl laboratorijų atliekamo madingo siuntimo medicinos tyrimams atleidimo nuo mokesčių jau nusprendė, kad taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą nėra skirtumo, ar laboratorija, kuri paima minėtus pavyzdžius, pati

atlieka tyrimą, ar perduoda pagal sutartį pastarąjį atlikti kitai laboratorijai, likdama atsakinga pacientui, arba dėl atliekamo tyrimo pobūdžio turi perduoti minėtą pavyzdį specializuotai laboratorijai (minuto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 28 punktą). Taip pat iš minuto sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* 67 punkto yra aišku, kad medicininiam patikrinimams, iš esmės skirtiems ligų prevencijai ir nustatymui, taip pat darbuotojų ir apdraustųjų sveikatos būklės stebėjimui gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, net jeigu jie atliekami trečiųjų asmenų prašymu.

39 Iš to, kas pasakyta, yra aišku, kad privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje atlikti medicinos tyrimai, kokie yra svarstomi pagrindinėje byloje ir kurių tikslas yra prevenciškai stebėti bei tirti pacientus, gali būti atleisti nuo mokesčio kaip sveikatos priežiūros paslaugos, numatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte.

40 Todėl reikia išnagrinėti, kokiomis aplinkybomis ši nuostata leidžia taikyti tokį atleidimą nuo mokesčio.

Dėl atleidimo nuo mokesčio sąlygų

41 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto yra aišku, kad tam, jog tokios pagal privatinę teisę reglamentuojamos laboratorijos galėtų būti laikomos „kitomis panašaus pobūdžio įstaigomis“ šios nuostatos prasme ir atleistos nuo mokesčio, jos turi būti „deramai pripažintos“.

42 Kaip jau buvo nuspręsta, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas neapibrėžia šio pripažinimo sąlygų ir tvarkos. Taigi iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti nustatytos taisyklės, pagal kurias įstaigos, jų pageidavimu, gali būti pripažintos. Šiuo klausimu kompetencija priklauso valstybėms narėms (minuto sprendimo *Dornier* 64 ir 81 punktai).

43 Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas leidžia valstybėms narėms ne pagal viešąją teisę reglamentuojamiems asmenims kelti 1 dalies b punkte numatytam atleidimui nuo mokesčio vieną iš toliau šioje nuostatoje išdėstytų sąlygų (žr. šiuo klausimu minuto sprendimo *Dornier* 65 punktą). Šias neprivalomas sąlygas minėtam atleidimui nuo mokesčio valstybės narės gali nustatyti laisvai ir papildomai (žr. šiuo klausimu minuto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 punktą).

44 Iš prejudicinio klausimo turinio yra aišku, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šios nuostatos leidžia medicinos tyrimą, kurie ginčijami pagrindinėje byloje, atleidimui nuo mokesčio nustatyti tokias sąlygas, kurios netaikomos bendrosios praktikos gydytojų, paskyrusių tuos tyrimus, atliekamos priežiūros atleidimui nuo mokesčio.

45 Šiuo atveju pakanka pastebėti, kad, kaip yra aišku iš pačio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies teksto, jos a punkte minėtos sąlygos gali būti taikomos tik medicinos paslaugoms, numatytoms šio straipsnio 1 dalies b punkte, o ne priežiūrai, atleidžiamai nuo mokesčio pagal jo 1 dalies c punktą. Be to, pastaroji nuostata minėtos priežiūros atleidimą nuo mokesčio sieja ne su jų teikiantios organizacijos ar įstaigos reglamentavimu pagal viešąją teisę ar jų pripažinimu atitinkamoje valstybėje narėje, bet su sąlyga, kad ši priežiūra teikiama vykdant medikų ar paramedikų veiklą taip kaip jų apibrėžia nacionalinės teisės aktai (minuto sprendimo *Solleveld ir kt.* 23 punktą).

46 Taigi šios nuostatos nustato, kad medicinos tyrimų atleidimui nuo mokesčių gali būti taikomos sąlygos, kurios netaikomos minėtų tyrimus paskyrusiems gydytojams.

47 Be to, priešingai nei teigia prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek iš valstybės narės suteiktos diskrecijos pripažinti privatinės teisės reglamentuojamas sąstaigas taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, tiek iš šio straipsnio 2 dalies a punkto, kuris neįpareigoja valstybių narių nustatyti jame minimas sąlygas, bet leidžia pačioms spręsti, kada jas nustatyti, aišku, kad pačios valstybės iš esmės gali nustatyti kitokias atleidimo nuo mokesčių sąlygas medicinos tyrimams, kaip sveikatos priežiūros paslaugoms, nei taikomos glaudžiai su tokia priežira susijusios veiklos atleidimui nuo mokesčių.

48 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką nacionaliniai teismai turi išnagrinėti, ar valstybės narės, nustatydamos tokias sąlygas, neperženg savo diskrecijos ribų ir nepažeid Bendrijos teisės principų, pirmiausia vienodo požiūrio principo, kuris PVM srityje reiškia mokesčių neutralumo principą (žr. šiuo klausimu minėtų sprendimų *Dornier* 69 punktą, *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 punktą ir *Solleveld ir kt.* 36 punktą).

49 Šioje byloje iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo yra aišku, kad tokioms laboratorijoms nacionalinėje teisėje keliamos dvi atleidimo nuo mokesčių sąlygos, pirma, kad minėti tyrimai būtų atlikti prižiūrint medikui, ir, antra, kad mažiausiai 40 % šių tyrimų būtų atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenimis.

50 Šiuo klausimu iš karto reikia pabrėžti, kad mokesčių neutralumo principo laikymasis reikalauja, jog visoms privatinės teisės reglamentuojamų sąstaigų rūšims, numatytioms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, būtų taikomos tos pačios pripažinimo, kad jos tiekia panašias paslaugas, sąlygos. Todėl šiuo atveju prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia patikrinti, ar nacionalinės teisės aktai atitinka šį reikalavimą, ar jie taiko šias sąlygas tik tam tikram sąstaigų tipui, o kitų tipų sąstaigas nuo jų atleidžia.

51 Be to, tiek, kiek nacionalinės teisės aktai sveikatos priežiūros paslaugų, kokios aptariamoms pagrindinėje byloje, atleidimui nuo mokesčių nustatytų tokias sąlygas, o tai turi nustatyti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog sąlygos dėl mediko priežiūros nustatymas, jei ja siekiama netaikyti atleidimo nuo mokesčių paslaugoms, kurias teikia tik paramedikai, viršija valstybės narės Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte suteiktos diskrecijos ribas. Iš tiesų šios nuostatos terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“ apima ne tik tiesiogiai gydytojų ar kitų sveikatos priežiūros specialistų prižiūrint medikui suteiktas paslaugas, bet taip pat paramedikų suteiktas paslaugas ligoninėse, už kurias atsakingi asmenys neturi gydytojo kvalifikacijos (minėto sprendimo *Dornier* 70 punktas).

52 Iš to yra aišku, kad valstybės narė negali kelti sąlygos, jog tam, kad privatinės teisės reglamentuojamos sąstaigos būtų pripažintos ir kad joms būtų galima taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčių, ji tyrimai turi būti atliekami prižiūrint medikui (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 71 ir 82 punktus).

53 Kalbant apie antrąją sąlygą, taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos yra aišku, jog tam, kad privatinės teisės reglamentuojamos sąstaigos būtų pripažintos ir kad joms galima būtų taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčių, nacionalinės institucijos, nepažeisdamos Bendrijos teisės ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, gali atsižvelgti ne tik į mokesčių mokėtojo veiklos užtikrinant viešąjį interesą pobūdį, bei į tai, kad kiti mokesčių mokėtojai, vykdantys tokį pačią veiklą, jau yra pripažinti, ir į tai aplinkybę, jog nagrinjamą paslaugų kainiai vėliau didinti jį dalimi turi būtų padengiami ligonių kasos ar kitos

socialinės apsaugos institucij? (min?to sprendimo *Dornier* 72 ir 73 punktai).

54 Taigi valstyb? nar? reikalaudama, kad privatin?s teis?s reglamentuojama teis?s laboratorija tam, kad b?t? pripažinta ir jos veiklai neb?t? taikomas PVM, turi ne mažiau nei 40 % atliekam? medicinos tyrim? atlikti socialiniu draudimu apdraustiems asmenims bei neviršyti jai šia nuostata suteiktos diskrecijos.

55 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip:

– Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad bendrosios praktikos gydytojo paskirti medicinos tyrimai, kuri? tikslas yra prevencinis pacient? steb?jimas ir tyrimas ir kurie atlikti, kaip ir pagrindin?je byloje, privatin?s teis?s reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos prieži?ros ?staigoje, gali b?ti atleisti nuo mokes?io kaip sveikatos prieži?ros paslauga, suteikta kitoje pripažintoje privatin?s teis?s reglamentuojamoje ?staigoje, šios nuostatos prasme.

– Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalies a punktas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kurie toki? medicinos tyrim? atleidimui nuo mokes?io nustato s?lygas, kurios, pirma, netaikomos juos paskyrusi? bendrosios praktikos gydytoj? atliekamos prieži?ros atleidimui nuo mokes?io ir, antra, skiriasi nuo t?, kurios taikomos veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos prieži?ros paslaugomis pirmosios nuostatos prasme.

– Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kurie privatin?s teis?s reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos prieži?ros ?staigose, atlikt? tyrim? atleidimui nuo mokes?io nustato s?lyg? juos atlikti priži?rint medikui. Tačiau ši nuostata nedraudžia, kad tie teis?s aktai min?t? tyrim? atleidimui nuo mokes?io nustatyt? s?lyg?, pagal kuri? ne mažiau nei 40 % ši? tyrim? turi b?ti atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenims.

D?I bylin?jimosi išlaid?

56 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?I prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad bendrosios praktikos gydytojo paskirti medicinos tyrimai, kuri? tikslas yra prevencinis pacient? steb?jimas ir tyrimas, atlikti, kaip ir pagrindin?je byloje, privatin?je teis?s reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos prieži?ros ?staigoje, gali b?ti atleisti nuo mokes?io kaip sveikatos prieži?ros paslauga, suteikta kitoje pripažintoje privatin?s teis?s reglamentuojamoje ?staigoje, šios nuostatos prasme.

Min?tos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalies a punktas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kurie toki? medicinos tyrim? atleidimui nuo mokes?io nustato s?lygas, kurios, pirma, netaikomos juos paskyrusi? bendrosios praktikos gydytoj? atliekamos prieži?ros atleidimui nuo mokes?io ir, antra, skiriasi nuo t?, kurios taikomos veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos prieži?ros paslaugomis pirmosios nuostatos prasme.

Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kurie privatin?s teis?s reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos prieži?ros ?staigose, atlikt? tyrim? atleidimui nuo mokes?io nustato s?lyg? juos atlikti priži?rint medikui. Ta?iau ši nuostata nedraudžia, kad tie teis?s aktai min?t? tyrim? atleidimui nuo mokes?io nustatyt? s?lyg?, pagal kuri? ne mažiau nei 40 % ši? tyrim? turi b?ti atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenims.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.