

GENERALINIO ADVOKATO

M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2006 m. kovo 7 d.(1)

Byla C-106/05

L. u. P. GmbH

prieš

Finanzamt Bochum-Mitte

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokesčio atvejai – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai bei 2 dalis – Sveikatos priežiūros paslaugos – Sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai – Laboratorijoje atlikti gydytojų paskirti medicinos tyrimai“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateikė Teisingumo Teismui klausimą, susijusį su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) aiškinimu.

2. Šis klausimas būtų yra susijęs su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktu bei 2 dalies išaiškinimu, siekiant nustatyti, kokiomis sąlygomis valstybės narės gali taikyti atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio gydytojo paskirtiems medicinos tyrimams, atliktiems privačiose laboratorijose.

I – Faktinės aplinkybės, teisiniai pagrindai ir Teisingumo Teismui pateiktas prejudicinis klausimas

3. L. u. P. GmbH (toliau – ieškovas) yra pagal Vokietijos teisę steigta ribotos atsakomybės bendrovė, kurios vienintelis savininkas yra medikas laboratoriniuose tyrimuose srityje Dr. Ingo Scharmann. Ieškovas atliko medicinos tyrimus dviejų laboratorinių bendrijų užsakymu, kurios buvo steigtos bendrosios praktikos gydytojų. Tyrimus jie paskyrė teikdami sveikatos priežiūros paslaugas.

4. *Finanzamt Bochum Mitte* (toliau – *Finanzamt*) nuomone, ieškovas paslaugos laboratoriniams bendrijoms turi būti apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). *Finanzgericht* (Vokietija) sprendimą dėl atsakymo atleisti nuo PVM patvirtino remdamasis tuo, kad nors ieškovas yra „kita medicinos tyrimų staiga“ Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1980/1993*, toliau – UStG) 4 straipsnio 16 punkto c papunkčio prasme, jos paslaugos deramai nebuvo atliktos „prižiūrint medikams“. Be to, ieškovas taip pat neįrodė, kad praėjusiais kalendoriniais metais mažiausia 40 % paslaugų buvo suteikta UStG 4 straipsnio 15

punkto b papunktyje išvardytiems asmenims.

5. UStG 4 straipsnio 16 dalies c papunktis nustato:

„Iš 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose minėtos veiklos nuo mokesčio atleidžiama

<...> su ligoninių, specializuotų diagnostikos tyrimų klinikų ir kitų sveikatos priežiūros, diagnozavimo ir medicinos tyrimo paslaugų įstaigų paslaugomis glaudžiai susijusi veikla, kai

<...>

c) kalbant apie specializuotas diagnostikos tyrimų klinikas ir kitas sveikatos priežiūros, diagnostikos ir medicinos tyrimų įstaigas, paslaugos yra suteiktos prižiūrint medikams, o praėjusiais metais ne mažiau kaip 40 % paslaugų buvo suteiktos 15 punkto b papunktyje išvardytiems asmenims <...>“.

6. Šioje nuostatoje minėtieji asmenys yra apdrausti socialinio draudimo įstaigoje, gaunantys socialinę paramą ir senatvąs (arba karo aukos) pensiją.

7. UStG 4 straipsnio 14 punkto pirmasis sakinyss numato „medikų, dantistų, psichoterapeutų, kineziterapeutų, slaugių ar kitos analogiškos medicininės veiklos Pajamų mokesčio įstatymo 18 straipsnio 1 dalies 1 punkto prasme bei gydytojo chemiko profesinės veiklos“ atleidimą nuo mokesčio.

8. *Bundesfinanzhof* nuomone, medicinos laboratorijai, kurios teisinė forma yra ribotos atsakomybės bendrovės, taip pat galima taikyti UStG 4 straipsnio 14 punktą ir atleisti jų nuo mokesčių. *Bundesverfassungsgericht* nuomone, vienodo požiūrio principas draudžia bet kokią skirtingą požiūrą atleidimo nuo PVM klausimu, pagrįstą tik žmoniųs teisine forma.

9. Tačiau ieškovų šis sprendimas kasacine tvarka apskundė *Bundesfinanzhof*, kuris nusprendė pateikti Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai 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?“

10. Šiuo klausimu Teisingumo Teismo yra prašoma išaiškinti Šeštąją direktyvą, bėtent 13 straipsnio A skirsnio 1 dalį, kuri numato:

„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 susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos 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 pašios valstybės narės;

<...> “

11. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą valstybės narės atleisdamos institucijas, kurios nėra viešosios teisės subjektai, nuo mokesčio, kaip numatyta 1 dalies b punkte, gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau sąlygų(3).

II – Tyrimas

12. Pažymėtina, kad *Bundesfinanzhof* jau buvo pateikęs Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus dėl Šeštosios direktyvos nuostatų išaiškinimo. Tačiau Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo klausimo, kam tiksliai turi būti priskirtos sveikatos priežiūros paslaugos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme ir kiek valstybės narės atleisdamos nuo mokesčio tyrimus, kurie atliekami tokiomis aplinkybėmis kaip ir šioje byloje, gali taikyti papildomas sąlygas.

13. Pirmiausia reikia patikrinti, ar tokiems tyrimams gali būti taikomas atleidimas nuo PVM. Tam reikia nustatyti, ar jie atitinka rėšis, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte (toliau – b punktas) arba 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte (toliau – c punktas). Tuo atveju, jeigu aptariamoms sveikatos priežiūros paslaugoms apimt bent vienas iš minėtų punktų, būtų toliau nagrinėjama sąlyga, kuri pagrindų valstybės narės gali taikyti atleidimą nuo mokesčio, nustatymo problema.

A – *Dėl ieškovų suteiktų paslaugų, susijusių su medicinos tyrimais, kvalifikavimo*

14. Pirmiausia reikia nustatyti, ar aptariamus medicinos tyrimus apima sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos“, ar sąvoka „glaudžiai su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla“, numatytos b punkte.

15. Šiuo atveju dėmesys atkreiptinas į tai, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio yra savarankiškas Bendrijos teisės terminas, kuriuo siekiama išvengti skirtingo PVM sistemos taikymo kiekviename valstybėje narėje(4). Be to, sąvokos, kurios vartojamos apibūdinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi būti aiškinamos griežtai, nes jos leidžia nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinama bet kuri atlygintinai apmokestinamojo asmens suteikta paslauga(5).

16. Taigi, siekiant nustatyti, kokioms paslaugoms gali būti suteiktas atleidimas nuo PVM b ir c punkto prasme, reikia patikrinti, ar yra pagrindas taikyti minėtuose punktuose numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus. Šiuo atveju yra aišku, kad atleidimo nuo mokesčio bendras tikslas, numatytas ir b punkte, ir c punkte, yra sumažinti sveikatos paslaugų kainas ir padaryti šias paslaugas prieinamesnes kiekvienam asmeniui(6). Atsižvelgiant į minėtos nuostatos priėmimo pagrindą, problema yra ne klausimas, ar medicinos tyrimai gali būti iš viso atleisti nuo mokesčio pagal vieną iš šių dviejų punktų, bet klausimas, kokia konkrečiai atleidimo nuo mokesčio nuostata turi būti taikoma jį atžvilgiu.

17. Tad šiuo atveju reikia nustatyti, ar su medicinos tyrimais susijusios paslaugos gali būti priskirtos vienai iš b punkte arba c punkte numatytų rūšių. Iš tiesų vien b punktas neapima glaudžiai su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusios veiklos – taip pat, kaip ir atleidimas nuo mokesčio pagal b punktą, kitaip nei pagal c punktą, valstybių narių sprendimu gali būti priklausomas nuo tam tikrų sąlygų remiantis 13 straipsnio A skirsnio 2 dalimi, jeigu atitinkami paslaugų teikėjai nėra viešosios teisės subjektai.

18. Tačiau siekiant išspręsti konkrečią problemą dėl su medicinos tyrimais susijusių paslaugų priskyrimo b arba c punktams, neužtenka tik patikrinti abiem punktams bendrai nustatytą tikslą. Kaip jau anksčiau nusprendė Teisingumo Teismas, minėti tikslai leidžia tik nustatyti, kad b ir c punktuose naudojami terminai „neturi būti aiškinami per griežtai“(7).

19. Nagrinėjant b punkto taikymą visų pirma reikia nustatyti, ar aptariamos su medicinos tyrimais susijusios paslaugos yra „sveikatos priežiūros paslaugos“ šios nuostatos prasme. Tam reikia nustatyti, ar tokios medicinos tyrimų laboratorijos kaip ieškovės, gali būti priskiriamos b punktui, kuriame taip pat yra minimos „ligoninės, gydymo ir diagnostikos centrai bei kitos panašios deramai pripažintos įstaigos“.

20. Dėl pirmojo aspekto pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę pareikšti savo nuomonę panašiu klausimu minėame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*. Jame nagrinėta, ar męginių siuntimas laboratorijai, kurioje vėliau būtų atliekami medicinos tyrimai, gali būti atleidžiamas nuo mokesčio pagal b punktą. Teisingumo Teismo nuomone, „męginių mėmimas ir persiuntimas specializuotai laboratorijai yra paslaugos, kurios yra glaudžiai susijusios su tyrimais, todėl joms turi būti taikoma ta pati atleidimo nuo mokesčio nuostata kaip šiuo atveju ir jos negali būti apmokestinamos PVM“(8), t. y. šios veiklos operacijos yra glaudžiai susijusios su sveikatos priežiūros paslaugomis b punkto prasme. Taigi medicinos tyrimų paslaugos, kaip nurodė Teisingumo Teismas, patenka į b punktą.

21. Remiantis sprendimu *Komisija prieš Prancūziją*, priskiriant veiklų nuostatai dėl atleidimo nuo mokesčio b punkto prasme, yra svarbiausia nustatyti, kokių tikslų siekiama minėta veikla(9). Kartu Teisingumo Teismas dėl c punkto taikymo patvirtino, kad „sveikatos priežiūros paslaugų tikslas yra svarbus siekiant nustatyti, ar jos turi būti atleidžiamos nuo PVM“(10).

22. Todėl, Teisingumo Teismo nuomone, „sveikatos priežiūros paslaugos“, nurodytos b punkte, kaip ir „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“, nurodytas c punkte, yra paslaugos, kurių tikslas – diagnozuoti, gydyti ir tiek, kiek įmanoma, išgydyti ligas arba sveikatos sutrikimus“(11). Tai reiškia, kad atitinkama paslauga gali būti atleidžiama nuo mokesčio b ir c punkto prasme tik tuomet, kai ji turi terapinį tikslą(12).

23. Be to, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neseniai sprendimuose *Unterpertinger*, *D'Ambrumenil* ir *Dispute Resolution Services* dėl c punkto taikymo nurodė, kad, atsižvelgiant į tai, jog terapinės paslaugos tikslas neturi būti suprantamas siaurąja prasme, prevencijos tikslais suteiktoms medicinos paslaugoms gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio(13): „net tais atvejais, kai žmonės, kuriems atliekami prevenciniai tyrimai ar kitos medicininių intervencijų, neserga jokia liga arba neturi sveikatos sutrikimo, minėtos paslaugų traukimas į 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“(14).

24. Mano nuomone, nėra pagrindo atsisakyti aiškinti šiuos abu punktus vienodai ir nuosekliai, kaip nurodė Teisingumo Teismas, būtent dėl šiems punktams priskiriamų veiklos rūšių.

Teisingumo Teismo pateiktas s?vokos „sveikatos prieži?ros paslaugos, kurias teikia gydytojai“ aiškinimas c punkto prasme turi atitikti s?vokos „sveikatos prieži?ros paslaugos“ b punkto prasme aiškinim?. Šiuo klausimu nor??iau pažym?ti, kad, pirma, Teisingumo Teismas aiškiai nurod?, jog s?voka „sveikatos prieži?ros paslaugos“, numatyta 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, turi b?ti aiškinama kaip apimanti visas „sveikatos prieži?ros paslaugas, kurias teikia gydytojai“, 1 dalies c punkto prasme(15). Antra, ši? dviej? punkt? tikslas yra „reglamentuoti visus medicinos paslaug? siaur?ja prasme atleidimo nuo mokes?io atvejus“(16).

25. Akivaizdu, kad abiej? nuostat? taikymas skiriasi. Ta?iau „ši? dviej? atleidimo nuo mokes?io atvej?, numatyt? 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose, taikymo sri?i? atribojimas yra labiau susij?s su paslaugos suteikimo vieta nei su jos pob?džiu“(17). Tai reiškia, kad pagal b punkt? „<...> nuo mokes?io atleidžiamos paslaugos, kurios apima visas sveikatos prieži?ros paslaugas ?staigoje, siekian?ioje socialini? tiksl?, pavyzdžiui, žmoni? sveikatos apsaug?, o tos pa?ios dalies c punktas numato paslaug?, suteikt? ne ligonin?se, tai yra teik?jo arba paciento gyvenamosiose vietose ar kitoje vietoje, esant konfidencialiems santykiams tarp paciento ir tiek?jo, atleidim? nuo mokes?io“(18).

26. S?voka „sveikatos prieži?ros paslaugos“, numatyta b punkte, kaip ir tos pa?ios dalies c punktas apima „medicinos paslaugas, suteikiamas su tikslu <...> apsaugoti (tai apima palaikym? bei reabilitacij?) asmens sveikat?“(19), kitaip sakant, apimant tiek sveikatos prieži?ros paslaugas, tiek prevencijos tikslais teikiamas sveikatos prieži?ros paslaugas.

27. Prevenciniais tikslais teikiam? sveikatos prieži?ros paslaug? srityje neatliekama nei lig? diagnoz?(20), nei terapijos paslaugos siaur?ja prasme. Esmin? reikšm? vaidina pacient? steb?jimas ir tyrimas prevenciniais tikslais tam, kad b?t? užkirstas kelias ateityje galin?iam kilti poreikiui diagnozuoti ir gydyti lig?.

28. Ta?iau esmin? atliekam? medicinos tyrim?, kuriuos paskyr? gydytojas, dal? sudaro paciento steb?jimas(21), be kurio akivaizdžiai neb?t? asmens sveikatos apsaugos, ?skaitant palaikym? bei reabilitacij?. Kitaip sakant, sveikatos prieži?ros paslaugos, kaip paslaug? visuma, kuri? funkcija vis? pirma yra apsaugoti arba atkurti asmens sveikat?, yra procesas, susidedantis iš veiksm?, kuriais turi b?ti išsaugoma arba atkuriamas asmens sveikata ir kuriems, be jokios abejon?s, priskiriamos steb?jimo ir tyrimo bei prireikus diagnoz?s ir gydymo priemon?s. Šiuo poži?riu medicinos tyrimai, kuriuos paskyr? gydytojas, priskiriami sveikatos prieži?ros paslaugoms.

29. Iš to išplaukia, kad su medicinos tyrimais susijusios paslaugos, kokios šiuo atveju yra ieškov?s paslaugos, atsižvelgus ? j? tikslus, priskiriamos prieži?ros paslaug? s?vokai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punkt? prasme.

30. Kitas klausimas b?t?, ar tokios sveikatos prieži?ros paslaugos, kurias teikia nepriklausoma tyrim? laboratorija, išsamiau panagrin?jus gal?t? b?ti priskiriamos b punktui ar c punktui. Atsakymas ? š? klausim?, kaip jau buvo min?ta, priklauso nuo to, ar atitinkamos paslaugos yra teikiamos ne ligonin?se arba panašiose ?staigose, bet gydytojo kabinete arba namuose, gydytojui turint konfidencialius santykius su pacientu(22). Taigi atsakymas yra labiau susij?s su paslaugos suteikimo vieta nei su jos pob?džiu.

31. Šiuo atžvilgiu aš, skirtingai nei savo pastabose nurodo Komisija, manau, kad laboratorija, kurioje atliekami gydytojo paskirti medicinos tyrimai ir kuri, kaip jau buvo nurodyta, teikia „sveikatos prieži?ros paslaugas“ b punkte pateiktos s?vokos prasme, taip pat patenka ? min?t? punkt? taikymo srit?, kuomet yra kalbama apie „gydymo ir diagnostikos centrus bei kitas panašias deramai pripažintas ?staigas“.

32. Atleidimo nuo mokes?io, numatyto b arba c punkte, pagrindas nepriklauso nuo to, ar tyrimai

atliekami gydymo ?staigoje, ar juos atlieka gydytojas savo kabinete (jeigu jis turi atitinkam? kvalifikacij? ir tinkamas technines priemones) arba, atvirkš?iai, ar medicinos tyrimai atliekami kitose specialiose ?staigose. Atsižvelgiant ? tiksl? sumažinti sveikatos paslaug? kainas, toks skirtingas traktavimas b?t? nepagr?stas. Šiuo atveju pateikiamas aiškinimas taip pat labiausiai susij?s su principu, pagal kur?, ?kio subjektai, besiver?iantys panašia tarpusavyje konkuruojan?ia veikla, negali b?ti traktuojami skirtingai PVM poži?riu(23).

33. Šiuo atveju taip pat svarbu pažym?ti, kad veikla, susijusi su medicinos tyrimais, gal?t? b?ti priskirta c punktui, o ne b punktui tuo atveju, kai paslauga iš ties? atliekama gydytojui turint konfidencialius santykius su pacientu. Kaip matyti iš nutarties pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, aptariamie tyrimai šiuo atveju nebuvo atliekami gydytojui turint konfidencialius santykius su pacientu Teisingumo Teismo praktikos prasme taip, kad juos b?t? galima priskirti c punktui(24).

34. Komisija savo pastabose ir per žodin? bylos nagrin?jim? laik?si nuomon?s, kad b?tina išskirti medicinos tyrim? laboratorijas, kurios turi tiesioginius sutartinius santykius su klientais, ir laboratorijas, kurios tik palaiko santykius su tuo gydytoju, kuris kreipiasi d?l tyrim?. Tik pirmu atveju su medicinos tyrimais susijusioms paslaugoms gal?t? b?ti taikomas atleidimas nuo mokes?io, nes jos yra skirtos galutiniam tokios paslaugos gav?jui. Antru atveju kalba eina apie paslaugas, kurios buvo atliktos prieš suteikiant sveikatos prieži?ros paslaugas. Taigi j? gav?jas yra ne galutinis šios paslaugos gav?jas, bet sveikatos paslaug? teik?jas, tod?l nuostata d?l atleidimo nuo mokes?io šiuo atveju negal?t? b?ti taikoma. Komisija savo nuomon? grindžia Teisingumo Teismo sprendimais *Komisija prieš Vokietij?*(25), *Skandia*(26), *CSC Financial Services*(27) ir *Arthur Andersen Consulting*(28), pagal kuriuos teikiant tam tikras paslaugas, susijusias su nuo mokes?io atleidžiama veikla, jos buvo traktuojamos kaip apmokestinamos PVM. Aš nesutinku su tokiu Komisijos aiškinimu.

35. Tokia Komisijos nuomon? prieštarauja nuostatai, kuri? Teisingumo Teismas aiškiai pareišk? jau min?tame sprendime *Komisija prieš Pranc?zij?*. Šiame sprendime jis aiškiai konstatavo, kad taikant atleidim? nuo mokes?io pagal b punkt? n?ra skirtumo, ar „laboratorija, kuri paima pavyzdžius, pati atlieka tyrim?, ar perduoda pagal sutart? pastar?j? atlikti kitai laboratorijai, likdama atsakinga pacientui, arba ar d?l atliekamo tyrimo pob?džio yra priversta perduoti min?t? pavyzd? tyrimui ? specializuot? laboratorij?“(29). Ta?iau vienai laboratorijai pateikus pavedim? kitai atlikti medicinos tyrimus nereiškia, kad pastarajai nebus taikomas atleidimas nuo mokes?io b punkto prasme.

36. Komisijos nurodyta teismo praktika yra susijusi su atleidimo nuo PVM atvejais, kurie skiriasi nuo šioje byloje nagrin?jamo viešiams interesams tenkinti skirtos veiklos atleidimo nuo mokes?io. Ši teismo praktika susijusi su atleidimo nuo mokes?io schemomis, kurios skiriasi nuo atleidimo nuo mokes?io, numatyto sveikatos prieži?ros paslaugoms b ir c punkt? prasme(30).

37. Tod?l, mano nuomone, nereik?t? toliau siaurinti išaiškinimo, kuris jau buvo pateiktas b ir c punkt? atžvilgiu d?l atleidimo nuo mokes?io ir kuris akivaizdžiai nurodytas sprendime *Komisija prieš Pranc?zij?*, siekiant pagr?sti tariam? stipresnio ryšio ir vieningumo su Teisingumo Teismo praktika b?tinyb?, kuri? nurodo Komisija ir kuri yra susijusi su tam tikr? su neapmokestinama veikla susijus? paslaug? perdavimu subrangovams. Kadangi su medicinos tyrimais susijusios paslaugos, kaip ir šiuo atveju nagrin?jamos, yra „sveikatos prieži?ros paslaugos“, kurias teikia „kitos <...> panašaus pob?džio ?staigos“ b punkto prasme, nei šios nuostatos tekstas, nei tikslai nesuteikia pagrindo papildomai apiboti tokios paslaugos atleidim? nuo mokes?io, kaip nurodo Komisija. S?lygos, kurios gal?t? b?ti taikomos, numatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte ir 2 dalyje.

B – S?lyg?, pagal kurias valstyb?s nar?s gali papildomai taikyti atleidim? nuo mokes?io t? paslaug? atžvilgiu, kurias teikia ?staigos, išskyrus viešosios teis?s subjektus, suderinamumas su 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu ir 2 dalimi.

38. Valstyb?s nar?s turi teis? taikyti vien? arba kelias s?lygas, numatytas 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte, jeigu tai yra susij? su paslaugomis, teikiamomis ?staig?, kurios n?ra viešosios teis?s subjektai. 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje aiškiai nurodyta, kad papildomos s?lygos gali b?ti taikomos tik toms paslaugoms, kurios numatytos b punkte, ta?iau negali b?ti taikomos c punkte numatytioms paslaugoms. Taigi Šeštojoje direktyvoje b ir c punktuose numatytos atleidimo nuo mokes?io nuostatos yra traktuojamos skirtingai ta prasme, kad b punkte numatytioms paslaugoms taikoma atleidimo nuo mokes?io nuostata *a priori* yra mažiau palanki nei nuostata, kuri taikoma c punkte numatytioms paslaugoms. Tod?l valstyb?s nar?s gali taikyti vien? arba kelias s?lygas, esan?ias 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte, priva?i? medicinos tyrim? laboratorij? paslaug?, numatyt? b punkte, atleidimui nuo mokes?io, netaikydamos šios nuostatos gydytoj?, skirian?i? medicinos tyrimus c punkto prasme, paslaugoms.

39. Kadangi, mano nuomone, *Bundesfinanzhof* pateiktas prejudicinis klausimas yra pagr?stas tam tikra abejone, nagrin?jant b punkte numatytas paslaugas reikia atkreipti d?mes? ? tai, kad valstyb?ms nar?ms suteikta teis? atleidim? nuo mokes?io taikyti esant tam tikroms s?lygoms ne?pareigoja j? vienodai traktuoti „sveikatos prieži?ros paslaug?“ ir „glaudžiai su jomis susijusi?“ paslaug? kurias teikia ?staigos, nesan?ios viešosios teis?s subjektais. Valstyb?s nar?s *gali kiekvienu atskiru atveju* nustatyti tam tikras atleidimo nuo mokes?io pagal b punkt? s?lygas toms ?staigoms, kurios n?ra viešosios teis?s subjektai, ta?iau jos privalo atsižvelgti ? bendr? nediskriminavimo princip?. Šia prasme valstyb?s nar?s, mano nuomone, n?ra ?pareigtos abiem paslaug? r?šims taikyti vienodas s?lygas. Vis? pirma valstyb? nar? papras?iausia pati gali nuspr?sti, kad atleisdama nuo mokes?io b punkte numatytas medicinos paslaugas, kurias teikia ?staigos, nesan?ios viešosios teis?s subjektais, ji netaikys joki? 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte nurodyt? s?lyg?. Valstyb? nar? taip pat privalo tur?ti teis? nustatyti s?lygas *tik* priva?i? ?kio subjekt? teikiamoms medicinos paslaugoms, kurios yra *glaudžiai susijusios* su ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugomis. Šiuo klausimu manau, kad reik?t? išsklaidyti abejones d?l galimo UStG 4 straipsnio 16 punkto nesuderinamumo su nuostata d?l atleidimo nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt? ir 2 dal?, nes tokia nacionalin? nuostata akivaizdžiai nustato tik su ligonini? ir su sveikatos prieži?ros paslaugomis „glaudžiai susijusi?“ ?kini? operacij? atleidimo nuo PVM s?lygas.

40. Tuo atveju, jeigu pagal Vokietijos teis? „sveikatos prieži?ros paslaug?“, kurias teikia „kitos <...> panašaus pob?džio ?staigos“ Šeštosios direktyvos b punkto prasme, atleidimas nuo mokes?io priklauso nuo s?lyg?, numatyt? UStG 16 straipsnio c punkte, turi b?ti patikrinta, ar šios abi s?lygos, pagal Vokietijos teis?s nuostatas taikomos atleidimui nuo mokes?io, neprieštarauja Bendrijos teisei.

41. D?l s?lygos, nustatytos UStG 16 straipsnio c punkte, kuri numato, kad „paslaugos yra suteiktos priži?rint medikams“, pažym?tina, kad ši s?lyga pažeidžia Bendrijos teis?. N? viena iš 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte numatyt? s?lyg? negali b?ti aiškinama taip, kad valstyb?s nar?s turi teis? ?staig?, kurios n?ra viešosios teis?s subjektai, atleidimui nuo mokes?io 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme nustatyti s?lygas, pagal kurias atitinkamos paslaugos teikiamos priži?rint gydytojui, kaip yra nustatyta Vokietijos teis?s aktuose.

42. Taigi kalbant apie toki? s?lyg? pažym?tina, kad Teisingumo Teismas sprendime *Dornier* aiškiai nustat?, jog „s?lygos d?l mediko prieži?ros nustatymas, jeigu ja siekiama netaikyti atleidimo nuo mokes?io paslaugoms, kurias teikia tik paramedikai, viršija valstyb?ms nar?ms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte suteiktos diskrecijos ribas. Iš ties? šios

nuostatos terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“ apima ne tik tiesiogiai gydytojų ar kitų sveikatos priežiūros specialistų suteiktas paslaugas, bet ir paramedikų suteiktas paslaugas ligoninėse, už kurias atsakingi asmenys neturi gydytojo kvalifikacijos“(31).

43. Kalbėdamas apie kitą sąlygą, numatytą UStG 4 straipsnio 16 dalies c punkte, pagal kurią kiekvienais praėjusiais metais mažiausia 40 % paslaugų turi būti suteikta asmenims (apdraustiems socialinio draudimo įstaigoje), gaunantiems socialinę paramą ir senatvės (arba karo aukos) pensiją, aš manau, kad nors ši sąlyga nėra aiškiai numatyta Šeštojoje direktyvoje, galima daryti išvadą, jog ji yra skirta gyvendinti papildomą sąlygą, numatytą 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto trečiojoje įtraukoje, pagal kurią įstaigoms, nesančioms viešosios teisės subjektais, atleidimas nuo mokesčio yra taikomas su sąlyga, kad jos „mokėtiniai už teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valstybės valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų kainių“. Tuo atveju, kai dalis atitinkamos įstaigos paslaugų gavėjų yra apdrausti socialiniu draudimu, prireikus būtų galima užtikrinti, kad šios įstaigos taikomi mokėtiniai atitiktų kompetentingos institucijos patvirtintus kainius. Net jeigu, mano nuomone, ir nėra aišku, dėl kokių priežasčių reikalaujama, kad mažiausia 40 % tokios įstaigos paslaugų gavėjų būtų apsidraudę socialiniu draudimu, tokia nuostata suderinama su Bendrijos teise tiek, kiek ji iš tiesų leidžia vertinti atitinkamos įstaigos taikomų kainių atitiktą kompetentingos įstaigos patvirtintiems kainiams. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi nustatyti, ar tokia sąlyga yra tinkama siekiant vertinti ieškovs taikomų kainių atitiktą kompetentingos įstaigos patvirtintiems kainiams.

III – Išvada

44. Remdamasis išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui *Bundesfinanzhof* prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad su medicinos tyrimais susijusios paslaugos yra šiuo atveju nagrinėjamos „sveikatos priežiūros paslaugos“, kurias teikia „kitos <...> panašaus pobūdžio įstaigos“ b punkto prasme.“

1 – Originalo kalba: portugalų.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – Šiuo atveju kalbama apie tokias sąlygas: „institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas tėti teikiamas paslaugas ir gerinti finansavimą; institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginių, nei netiesioginių asmeninių naudų iš veiklos rezultatų; mokėtiniai už jį teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų kainių, o mokėtiniai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, mokėjimus už panašias paslaugas; paslaugoms daroma išimtis negali taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, atsidurti mažiau palankioje padėtyje“.

4 – Žr. neseniai priimtą 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-0000, 15 punktas); 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktas) ir 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737, 11 punktas).

5 – Sprendimas *Ygeia* (15 punktas) ir sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (13 punktas).

6 – 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier* (C-45/01, Rink. p. 12911, 43 punktas); 2001 m. sausio 11 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktas) ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 29 punktas).

7 – Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (23 punktas) ir sprendimas *Dornier* (48 punktas).

8 – Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (30 punktas).

9 – Žr. sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (24 punktas), kuriame pabrėžiama būtinybė atsižvelgti į tai, „koku tikslu buvo paimti šie mėginiai“, ir sprendimą *Ygeia* (22 punktas).

10 – 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Uterpertinger* (C-212/01, Rink. p. I-13859, 42 punktas) ir generalinio advokato C. Stix-Hackl išvada šioje byloje (66–68 punktai, kuriuos aiškiai nurodo sprendimas).

11 – Sprendimas *Dornier* (48 punktas); 2000 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *D* (C-384/98, Rink. p. I-6795, 18 punktas); sprendimas *Kügler* (38 punktas) ir neseniai priimtas sprendimas *Ygeia* (24 punktas).

12 – Sprendimas *D* (19 punktas); sprendimas *Kügler* (39 punktas); sprendimas *Unterpertinger* (40 punktas) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services* (C-307/01, Rink. p. I-13989, 58 punktas).

13 – Sprendimas *Unterpertinger* (40 punktas) bei sprendimas *D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services* (58 punktas). Žr. generalinio advokato C. Stix-Hackl išvadą minėtiems sprendimams (72–75 punktai), kurioje prašoma išplėsti veiklų terapijos tikslais, siekiant traukti „ne tik veiklų, kuri tiesiogiai apima gydymą, bet ir veiklų, vykdomų tik prevencijos tikslais“ (72 punktas). Tam tikra dalimi žr. sprendimą *Kügler* (40 punktas).

14 – Sprendimas *Uterpertinger* (40 punktas) bei sprendimas *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* (58 punktas).

15 – Sprendimas *Dornier* (50 punktas).

16 – Sprendimas *Kügler* (36 punktas). Žr. generalinio advokato C. Stix-Hackl išvadą byloje *Uterpertinger* (71 punktas), pagal kurią „<...> abiem atleidimo nuo mokesčių atvejais siekiama, kad medicinos priežiūros paslaugos būtų geriau prieinamos“.

17 – Sprendimas *Dornier* (47 punktas) prie 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (353/85, Rink. p. 817, 32 ir 33 punktai). Tuo pačiu klausimu žr. sprendimą *Kügler* (35 punktas).

18 – Sprendimas *Dornier* (47 punktas); sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (33 punktas) ir sprendimas *Kügler* (35 ir 36 punktai).

19 – Sprendimas *Uterpertinger* (41 punktas) ir sprendimas *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* (59 punktas).

20 – Diagnozė yra būtent toks veiksmas, kai gydytojas, remdamasis ligai būdingais simptomais, gali ją diagnozuoti.

21 – Tai galioja neatsižvelgiant į tai, ar gydytojas pats atlieka tyrimus arba tyrimai atliekami jam stebint, arba tyrimą atlieka trečiasis asmuo, ypač kai tai susiję su specializuotais tyrimais.

22 – Žr. šios išvados 25 punktą.

23 – Žr. sprendimą *Kügler* (30 punktas).

24 – Žr. šios išvados 25 punkte nurodytą teismą praktiką.

25 – 1985 m. liepos 11 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (107/84, Rink. p. 2655, 20 punktas), kuriame buvo nuspręsta, kad tik *Deutsche Bundespost* suteiktos paslaugos yra atleidžiamos nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, o paslaugoms, kurias *Deutsche Bundespost* atlygintinai suteikė pervežimą ir komunikaciją, toks atleidimas nuo mokesčių netaikomas.

26 – 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Skandia* (C-240/99, Rink. p. I-1951, 40 ir 41 punktai), kuriame buvo laikoma, kad tam tikros institucijos, dirbančios draudimo bendrovės vardu, administruojami draudimo sandoriai kaip „draudimo paslaugos“ neatleidžiami nuo mokesčių Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme, nes tokia institucija neturi sutartinių santykių su apdraustaisiais ir neprisiima jokios rizikos, susijusios su draudimo veikla.

27 – 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services*, (C-235/04, Rink. p. I-10237, 39 ir 40 punktai). Teisingumo Teismas dėsavo tarpininkavimą, susijusios su vertybiniais popieriais, aiškinimo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio prasme nustatė, kad tarpininkas gali būti atleidžiamas nuo mokesčių tik tuomet, jeigu jis „nėra sutarties dėl finansinio produkto šalis“. Taigi „tarpininkavimo veikla yra vykdoma tuo atveju, kai viena iš sutarties šalių paveda subrangovui atlikti dalį su sutartimi susijusios administracinės veiklos, kaip antai informacijos kitai šaliai, kuri yra sutarties objektas, teikimas arba prašymą pasirašyti vertybinius popierius priėmimas ir apdorojimas. Tokiu atveju subrangovas tampa ta pačia šalimi kaip ir finansinio produkto pardavėjas ir todėl ginčijamos nuostatos prasme nėra laikytinas tarpininku, kuris nėra sutarties šalis.“

28 – 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Arthur Andersen* (C-472/03, Rink. p. I-1719), kuriame buvo laikoma, kad tam tikrai prastai paties draudiko vykdomai „Back office“ veiklai, pavestai atlikti subrangovui, kuris pats neprisiėmė jokios draudimo rizikos ir neveikė kaip draudimo brokeris arba agentas, negalėtų būti taikomas atleidimas nuo mokesčių Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme.

29 – Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (28 punktas). Panašiomis aplinkybėmis sprendime *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* (67 punktas) taip pat buvo laikoma, kad tuo atveju, kai tretieji asmenys, būtent darbdavys, kontroliuoja ir reikalauja darbuotojo medicininio patikrinimo, neatmetama galimybė, kad šiuo patikrinimu yra siekiama užtikrinti sveikatos apsaugą ir dėl to jam gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčių. Vienos laboratorijos pavedimas kitai laboratorijai atlikti medicinos tyrimus nelemia to, kad tyrimams, kuriuos atlieka kita laboratorija, veikianti kaip subrangovas, nebetaikomas atleidimas nuo mokesčių pagal b punktą.

30 – Dėl veiklos, kuria paslaugas teikia draudimo brokeriai ir agentai, atleidimo nuo mokesčio tikslo žr. sprendimą *CPP* (23 punktas); generalinio advokato A. Saggio išvada byloje *Skandia* (23 punktas) ir mano išvada byloje *Arthur Andersen* (13 punktas).

31 – Sprendimas *Dornier* (70 ir 71 punktai).