

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2013 m. rugsėjo 26 d.(1)

Byla C-366/12

Finanzamt Dortmund-West

prieš

Klinikum Dortmund GmbH

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

„PVM – Citostatinių vaistų tiekimas ambulatoriniams pacientams gydyti – Ligoninių, kitų sveikatos priežiūros paslaugų ir glaudžiai su jomis susijusios veiklos atleidimas nuo mokesčio – Klausimas, ar „glaudžiai <...> susijusi veikla“ turi būti paslaugos – Klausimas, ar ja turi užsiimti asmuo, teikiantis ligoninių arba kitas sveikatos priežiūros paslaugas – Klausimas, ar ji gali būti atleista nuo mokesčio, jeigu yra glaudžiai susijusi su sveikatos priežiūros paslaugų teikimu, kai tai daro ne ligoninė ar panaši įstaiga“

1. Europos Sąjungos (toliau – ES) teisėje numatyta, kad nuo PVM atleidžiamos, pirma, „ligoninių ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos ir glaudžiai su jomis susijusi veikla, kurias vykdo viešosios teisės subjektai“ arba tokiomis pačiomis socialinomis sąlygomis – „ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“, ir, antra, „sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas“.

2. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) siekia išsiaiškinti, kaip taikyti šias nuostatas dėl atleidimo nuo mokesčio tais atvejais, kai chemoterapijos vaistai išduodami ligoninės vaistinėje ir naudojami ambulatoriniam gydymui ligoninės patalpose, tačiau gydymo paslaugas teikia savarankiškai veiklą vykdančys gydytojai.

Susijusi ES teisė

3. Pagrindinė byla susijusi su 2005 ir 2006 m. mokestiniais metais, kai taikytinas ES teisės aktas buvo Šeštoji direktyva(2).

4. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM buvo apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Pagal atitinkamai 5 straipsnio 1 dalį ir 6 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas – tai „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“, o paslaugų teikimas apibūdinamas kaip „bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“(3).

5. Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte buvo numatytas reikalavimas nustatyti ne mažesnę kaip 15 % standartinį PVM tarifą. Be to, jos galėjo taikyti vieną arba du ne mažesnius kaip 5 % sumažintus tarifus H priede nurodytoms prekėms ir paslaugoms(4).

6. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus valstybės narės turėjo atleisti nuo mokesčio („taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“):

„b) ligoninėi ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusių veiklų, 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 pačios valstybės narės.“(5)

7. Tačiau tos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte buvo numatyta:

„Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b <...> [punktą], jeigu:

- tos paslaugos ir prekės nėra būtinose atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams,
- pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomą pajamą iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinėmis įstaigomis, turinčiomis mokėti pridėtinąs vertės mokestį, sudaromais sandoriais.“(6)

8. H priede buvo išvardytos prekės ir paslaugos, kurioms galėjo būti taikomi sumažinti PVM tarifai. 3 strašio 3 punkte nurodyti „farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiams <...> gydymui <...>“(7).

Susijusi Vokietijos teisė

9. Pagal *Umsatzsteuergesetz 2005* (2005 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmą sakinį apyvartos mokesčiu (t. y. PVM) apmokestinami „verslininko prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuriuos šalies teritorijoje už atlygą atlieka jo įmonė“. Pagal 3 straipsnio 1 dalį verslininko prekių tiekimas yra „tiekimas, kai jis ar jo įgaliotas trečiasis asmuo perduoda klientui ar jo įgaliotam trečiajam asmeniui teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui (disponavimo teisės perdavimas)“, o pagal 3 straipsnio 9 dalį paslaugų teikimas yra toks „sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“.

10. *UStG* 4 straipsnyje išvardyti atleidimo nuo PVM atvejai. Nagrinėjama metais pagal 14 punktą nuo PVM buvo atleisti „sandoriai, sudaryti vykdant medikų, odontologų, gydytojų, fizioterapeutų (kineziterapeutų), akušerių profesinę veiklą ar kitą analogišką medicininę veiklą <...>“, o pagal 16 punktą tam tikromis sąlygomis nuo PVM buvo atleista „su ligoninėmis paslaugomis

<...> glaudžiai susijusi veikla“.

11. Nagrinėjama metais *Sozialgesetzbuch* (Socialinės apsaugos kodeksas) V knygos (toliau – SGB V) 116 straipsnyje buvo numatyta, kad ligoninės valdytojo sutikimu <...> gali ligoninėse dirbantiems gydytojams (neturintiems licencijos užsiimti privalomuoju sveikatos draudimu apdraustų) asmenų sveikatos priežiūra, baigusiems papildomus mokymus, būti suteikta teisė užsiimti šiuo draudimu apdraustų) asmenų sveikatos priežiūra; 116a straipsnyje buvo numatyta, kad atitinkamoje specializuotoje srityje, akredituotos ligoninės gali tokiems gydytojams suteikti teisę užsiimti šiuo sveikatos draudimu apdraustų) asmenų sveikatos priežiūra siekiant, kol tai būtina, patenkinti sveikatos priežiūros paslaugų poreikį.“

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

12. *Klinikum Dortmund GmbH* (toliau – *Klinikum Dortmund*) yra viešosios paskirties ribotos atsakomybės bendrovė, valdanti ligoninę. Nagrinėjama metais ji turėjo instituto licenciją, išduotą pagal SGB V 116a straipsnį, kuria remiantis joje galėjo būti teikiamos ir stacionarinės, ir ambulatorinės sveikatos priežiūros paslaugos. Ambulatorinės sveikatos priežiūros paslaugas teikė ir ligoninėje *Klinikum Dortmund* dirbinti gydytojai, kurie šią veiklą vykdė turėdami pagal SGB V 116 straipsnį išduotą individualią licenciją.

13. *Klinikum Dortmund* gydė vėžiu sergančius pacientus, taikydama chemoterapiją. Skiriami vaistai (citostatiniai vaistai) buvo gaminami ligoninės vaistinėje pagal receptus individualiai kiekvienam pacientui. Neginėjama, kad tais atvejais, kai citostatiniai vaistai buvo naudojami teikiant stacionarines ligoninės ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas, jų tiekimas iš tiesų nebuvo apmokestinamas PVM.

14. *Klinikum Dortmund* gaminami citostatiniai vaistai taip pat buvo naudojami ambulatorinėms sveikatos priežiūros paslaugoms, kurias ligoninėje teikė savarankišką veiklą vykdydantys gydytojai, ir buvo manoma, kad jų tiekimas taip pat neapmokestinamas PVM. Tačiau mokesčių inspekcija, remdamasi nauju administraciniu potvarkiu (kuris neprivalomas teismams), manė, kad nuo 2005 m. buvo apmokestinamas atlygintinas vaistų tiekimas auglių (navikų) turintiems pacientams teikiant ambulatorines sveikatos priežiūros paslaugas. Ji atitinkamai pakeitė *Klinikum Dortmund* pranešimą apie mokėtiną PVM, pagal kurį vaistų tiekimas apmokestinamas PVM, tačiau leidžiama atitinkamo pirkimo mokesčio atskaita. (Panašu, kad neginėjama, jog jeigu tuos pačius vaistus būtų skyrę tie patys gydytojai, taip pat vykdydami savarankišką veiklą, tačiau privačiose patalpose, o ne turėdami pagal SGB V 116 straipsnį išduotą individualią licenciją, vaistų tiekimas būtų buvęs apmokestinamas PVM.)

15. Pirmosios instancijos teismas patenkino *Klinikum Dortmund* pareikštą ieškinį dėl mokesčio perskaičiavimo, todėl mokesčių inspekcija pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl tokio klausimo:

„1. Ar glaudžiai susijusi veikla turi būti paslaugos teikimas, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio 1 dalį?

2. Jei atsakymas ? pirmąjį klausimą būtų neigiamas: ar veikla, glaudžiai susijusi su ligonine ar kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis, yra tik tuo atveju, jei šią veiklą vykdo tas pats apmokestinamasis asmuo, kuris taip pat teikia ligoninei ar kitas sveikatos priežiūros paslaugas?

3. Jei atsakymas ? antrąjį klausimą būtų neigiamas: ar glaudžiai susijusi veikla taip pat yra ir tuo atveju, jei sveikatos priežiūros paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio ne pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, bet pagal šios nuostatos c punktą?“

16. Rašytines pastabas pateik? *Klinikum Dortmund*, Vokietijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Per 2013 m. birželio 13 d. pos?d? buvo išklaustytos tos pa?ios šalys, jos taip pat atsak? ? kelis klausimus, kuriuos Teisingumo Teismas buvo pateik?s raštu.

Vertinimas

Pirmasis klausimas

17. Visos pastabas pateikusios šalys mano, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte vartojami žodžiai „glaudžiai <...> susijusi veikla“ apima preki? tiekim? ir paslaug? teikim?. Aš su tuo sutinku.

18. Pripaž?stu, kad gali kilti tam tikr? abejoni? d?l kalbini? priežas?i?. Versijose kai kuriomis kalbomis(8) vartojamas žodis, atitinkantis žod? „veikla“ – gali b?ti manoma, kad šis žodis labiau susij?s ne su preki? tiekimu, o su paslaug? teikimu; bet daugelyje kalbini? versij?(9) vartojamas žodis, atitinkantis žod? „sandoriai“, kur? papras?iau suprasti kaip apimant? ir preki? tiekim?, ir paslaug? teikim?. Ta?iau jeigu „veikla“ turi b?ti atleidžiama nuo PVM, galima daryti išvad?, kad šis žodis susij?s su kažkuo, kas kitomis aplinkyb?mis gal?jo b?ti apmokestinama PVM. O atsižvelgiant ? teis?s akt? sistem? tik sandoriai (kurie gali b?ti susij? arba su preki? tiekimu, arba su paslaug? teikimu, ta?iau turi b?ti vienas iš ši? variant?) gali b?ti apmokestinami PVM.

19. Pirminio Komisijos pasi?lymo d?l Šeštosios direktyvos visose kalbin?se versijose buvo kalbama apie „ligoni? ir sveikatos prieži?ros paslaug? teikim? ir su tuo susijus? preki? tiekim?“(10). Nenurodyta, kad Tarybos priimtoje galutin?je redakcijoje formuluot? buvo pakeista tam, kad ji neapimt? preki? tiekimo. Jeigu b?t? buv? siekiama numatyti toki? išimt?, tikriausiai ji b?t? buvusi nurodyta aiškiau. Atrodo, labiau tik?tina, kad ketinimas buvo priešingas – ?traukti ir paslaug? teikim?, ir preki? tiekim?.

20. Tiesa, kad bent jau Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto versijoje ispan? kalba pateikta formuluot? atrodo siauresn?: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas“. Remiantis siauru šios versijos aiškinimu(11) gali atrodyti, kad joje kalbama tik apie paslaug? teikim?.

21. Pagal nusistov?jusi? teism? praktik? vienoje iš ES teis?s nuostatos kalbini? versij? vartojama formuluot? negali b?ti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas arba ?gyti d?l to prioritet? kit? kalbini? versij? atžvilgiu. Esant neatitikim? tarp ?vairi? kalbini? versij?, nuostata turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? nuostat?, kuri? dalis ji yra, tiksl? ir bendr? strukt?r?(12). Kalbant apie šioje byloje nagrin?jam? Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dal?, pažym?tina, kad joje numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai, susij? su „tam tikra visuomenei naudinga veikla“. Jeigu visuomenei naudinga nuo mokes?io atleisti paslaug?, glaudžiai susijusi? su ligonini? ir kitomis sveikatos prieži?ros paslaugomis, teikim?, jai taip pat naudinga nuo mokes?io atleisti glaudžiai susijusi? preki? tiekim?. Tod?l manau, kad šios nuostatos versijai ispan? kalba negali b?ti teikiama pirmenyb? kit? versij? atžvilgiu.

22. Pa?iam prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui abejoni? vis? pirma kyla d?l dviej? Teisingumo Teismo sprendim? (sprendimai *Ygeia*(13) ir *CopyGene*(14)), kuriuose apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodyt? „glaudžiai <...> susijusi? veikl?“ kalbama taip, jog galima suprasti, kad ji turi b?ti susijusi su paslaug? teikimu.

23. Ta?iau, kaip nurodyta Teisingumo Teismui pateiktuose pareiškimuose, tuose sprendimuose nagrin?jamos faktin?s aplinkyb?s buvo susijusios tik su paslaug? teikimu, ir tai leidžia paaiškinti vartojamas formuluotes. Be to, Sprendime *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*(15) Teisingumo

Teismas aiškiai nurodė, kad prekė tiekimas galėtų būti atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, nors atleidimas nuo mokesčio negalėtų būti pateisinamas remiantis 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktu.

24. Todėl manau, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte vartojama sąvoka „glaudžiai <...> susijusi veikla“ apima ir prekė tiekimą, ir paslaugų teikimą.

Antrasis klausimas

25. *Klinikum Dortmund* ir Komisija mano, jog tam, kad „glaudžiai <...> susijusi veikla“ galėtų būti atleista nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, nebūtina, kad paslaugas teiktų ir (arba) prekes tiektų asmuo, kuris teikia „ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas“.

26. Vokietijos vyriausybė yra priešingos nuomonės. Remdamasi šios nuostatos tekstu (ligoninių ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos bei glaudžiai su jomis susijusi veikla, „kurį vykdo“ tam tikri apibrėžti paslaugų teikėjai) ir nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią nuostatos dėl atleidimo nuo PVM turi būti aiškinamos siaurai, ji daro išvadą, kad teikti sveikatos priežiūros paslaugas ir užsiimti su tuo susijusia veikla turi tas pats asmuo.

27. Nesutinku su šia nuomone. Pagal nagrinėjamą nuostatą tiesiog reikalaujama, kad abiejų rūšių veikla užsiimtų paslaugų teikėjai, atitinkantys tam tikrą apibrėžtį (16). Nenurodoma, kad paslaugų teikėjas abiem atvejais turi būti tas pats. O Teisingumo Teismo praktikoje nurodoma ne tik tai, kad sąvokos, vartojamos atleidimo nuo mokesčio atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai. Joje priduriama, kad ši sąvokų aiškinimas turi atitikti šiais atleidimo nuo mokesčio atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, reikalavimų; siauras aiškinimas nereikia, jog vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos taip, kad atleidimo nuo mokesčio atvejai netektų veiksmingumo (17). Ir, kaip Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *Komisija prieš Prancūziją* (18), glaudžiai su ligoninių ir kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla atleidžiant nuo mokesčio siekiama neapsunkinti šių paslaugų gavimo per didelėmis sąnaudomis, kurių atsirastų, jeigu šios paslaugos arba su jomis glaudžiai susijusi veikla būtų apmokestinama PVM. Jeigu atleidimas nuo mokesčio nebūtų taikomas vien todėl, kad sveikatos priežiūros paslaugų teikimu ir su jomis susijusia veikla užsiima ne tas pats asmuo, tai prieštarautų minėtam tikslui. Galiausiai tame pačiame sprendime Teisingumo Teismas laikėsi požiūrio, kad kraujo mėginių perdavimas iš vienos laboratorijos kitai yra „glaudžiai susijęs“ su pastarosios atliekamų tyrimų, todėl jį apmokestinant PVM turi būti taikomos tos pačios Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytos taisyklės. Taigi akivaizdu, kad Teisingumo Teismas nereikalauja, jog tam, kad susijusi veikla būtų atleista nuo mokesčio, sveikatos priežiūros paslaugas teiktų ir susijusia veikla užsiimtų tas pats asmuo.

28. Vokietijos vyriausybė taip pat nurodo, kad nuostata dėl atleidimo nuo mokesčio gali būti taikoma tik veiklai, kuria užsiima „viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos staigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams“ ir kad pagrindinėje byloje aptariami gydytojai nepatenka į šios apibrėžties taikymo sritį.

29. Kaip teisingai nurodo Komisija, šis argumentas turi būti nagrinėjamas kartu su kitu klausimu.

Trečiasis klausimas

30. Nacionalinis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar „glaudžiai <...> susijusi veikla“ gali būti

atleista nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jeigu pašto sveikatos priežiūros paslaugos, su kuriomis ji glaudžiai susijusi, nuo mokesčio atleistos ne pagal tą nuostatą, o pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. *Klinikum Dortmund* mano, kad gali, o Vokietijos vyriausybė ir Komisija – kad ne.

31. Nagrinėjama veikla – *Klinikum Dortmund* vykdomas vaistų išdavimas, o sveikatos priežiūros paslaugas, su kuriomis jis susijęs, teikia savarankiškai veiklą vykdančios gydytojai. Proceso nacionaliniame teisme ir visuose Teisingumo Teismui pateiktuose pareiškimuose pripažįstama, kad tokie gydytojai faktiškai teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos gali būti atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, o ne šios nuostatos b punktą, ir aš su tuo sutinku.

32. Kaip nurodo Komisija, tose nuostatose numatyti atskiri sveikatos priežiūros paslaugų atleidimo nuo mokesčio atvejai. Jie skiriami ne pagal paslaugos pobūdį, o pagal aplinkybes, kuriomis paslauga teikiama.

33. Iš tiesų Teisingumo Teismas šiuo klausimu ne kartą nurodė, kad šie dviejų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymo sritys aiškiai skiriamos labiau atsižvelgiant į paslaugos suteikimo vietą, o ne į jos pobūdį (19). Tačiau manau, kad negalima aiškinti, jog tai reiškia, kad sveikatos priežiūros paslaugų teikimas turi patekti į 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį visais atvejais, kai jos teikiamos toje nuostatoje apibrėžto subjekto arba įstaigos *patalpose*, nebent jas teikia *patys* toks subjektas arba įstaiga. Esant šiam kontekstui žodžiai „kurias vykdo“ yra aiškūs ir nedviprasmiški.

34. Tiesa ir tai, kad nagrinėdamas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkte numatytas aplinkybes (20), kurios turi panašumų su šioje byloje nagrinjamomis aplinkybėmis, Teisingumo Teismas konstatavo, kad sėvokos „įstaiga“ ir „organizacija“ apima ir fizinius asmenis (21). Tačiau 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte kalbama apie subjektus, ligonines, centrus ir įstaigas, o 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte – apie profesinę veiklą, kuri iš esmės gali vykdyti tik fiziniai asmenys. Todėl šios nuostatos skiriasi nuo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto, po kurio nėra tvirtintos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto atitinkančios nuostatos. Atrodo, kad atsižvelgiant į šį skirtumą 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto negalima aiškinti taip plačiai kaip 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto. Vis dėlto, net jeigu darytume prielaidą, kad valstybės narės turi teisę pripažinti savarankiškai veiklą vykdančius sveikatos priežiūros specialistus „deramai pripažintomis įstaigomis“, teikiančiomis paslaugas „tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams“, nei nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei pateiktose pastabose nenurodoma, kad aptariami gydytojai pripažinti tokiomis įstaigomis. Iš tiesų iš to, kas buvo pasakyta per posėdį, atrodo, kad pagal SGB V 116 straipsnį suteiktos licencijos susijusios tik su galimybe teikti paslaugas sveikatos draudimu apdraustiems asmenims ir neturi jokios kitos tokos gydytojų statusui.

35. Todėl toliau remsiuosi tuo, kad šioje byloje gydytojai, kurie vykdo savarankiškai nuo ligoninės nepriklausomą veiklą, nors sveikatos priežiūros paslaugas teikia ligoninės patalpose, teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.

36. Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto formuluotės aiškiai matyti, kad jeigu pagal tą nuostatą nuo mokesčio atleidžiamos ligoninė ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos, nuo jo atleidžiama ir su tokiomis sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla. *A contrario* galima daryti išvadą, kad jeigu sveikatos priežiūros paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, kuriame neužsimenama apie glaudžiai susijusią veiklą, ši nuostata taikoma tik sveikatos priežiūros paslaugoms.

37. Šiuo klausimu Sprendime *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*(22) Teisingumo Teismas nusprendė, kad „išskyrus prekių, kurios būtų sveikatos priežiūros paslaugų teikimo metu, nedidelės apimties tiekimą, vaistų ir kitų prekių, kaip antai gydytojo arba kitų galėtų asmenų paskirti korekciniams akiniams, tiekimas fiziškai ir ekonomiškai nesusijęs su tokių paslaugų teikimu“.

38. Ta byla buvo susijusi konkrečiai su paskirtų akinių tiekimu, ir Teisingumo Teismas paskirtų vaistų tiekimą vertino taip pat. Išnagrinėjantis aplinkybėmis diagnozės nustatymas (kartu su būtų nedidelės apimties prekių tiekimu, kaip antai galbūt akių lašų vyzdžiams praplauti lašiniu) ir vaistų išrašymas yra viena paslauga, patenkanti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto, kuriame numatytas atleidimo nuo mokesčio atvejis, taikymo sritį. Ko gera, tai pačią taisyklę būtų galima taikyti bet kurių prekių, kaip antai tepalų arba tvarstų, būtų gydytojui faktiškai gydant per konsultaciją, tiekimui. O optiko arba vaistininko vykdomas gydytojo išrašytų prekių tiekimas yra atskiras veiksmas, nepatenkantis į minėtos nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.

39. Tačiau jeigu atleidimas nuo mokesčio turėtų būti taikomas vaistams, išduodamiems šioje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis, manau, kad jis turėtų būti taikomas visiems vaistams, išduodamiems pagal receptą, nes gydytojų atliekamas vaistų, kuriuos turi paruošti vaistininkai, skyrimas iš esmės visada turi būti laikomas glaudžiai susijusiu su gydytoju teikiamomis sveikatos priežiūros paslaugomis. Tačiau tai nebūtų suderinama su Sprendimu *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*. Be to, akivaizdu, kad farmacijos gaminiai, „naudojami <...> medicininiams <...> gydymui“ (atrodo, kad šis apibūdinimas labiau tikėtų gydytojo skiriamiems, o ne nereceptiniams vaistams), iš esmės apmokestinami PVM, nes priešingu atveju jie nebūtų traukti į Šeštosios direktyvos H priedą.

40. Todėl manau, jog trečiojo klausimo iš esmės reikėtų atsakyti taip, kad vaistų tiekimas pagal receptą, išrašytą teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, negali būti atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jeigu pačios sveikatos priežiūros paslaugos, su kuriomis jis glaudžiai susijęs, nuo mokesčio atleidžiamos ne pagal tą pačią nuostatą, o pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.

41. Tačiau nebūtina reikia daryti išvadą, kad konkrečiomis pagrindinąje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis vaistų tiekimas negali būti atleistas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Galbūt toks tiekimas galėtų būti laikomas ne „glaudžiai <...> susijusia veikla“, o tiekimu, „kuris būtų sveikatos priežiūros paslaugų teikimo metu“ ir nėra „fiziškai ir ekonomiškai nesusijęs su tokios paslaugos teikimu“ (remiantis Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*(23) tekstu).

42. Tokia galimybė atsirastų tuo atveju, jei vaistų tiekimas ir davimas turėtų būti laikomi, taip pat remiantis Teisingumo Teismo žodžiais, „taip glaudžiai susijusiais, jog objektyviai vertinant sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugų teikimą, kurį padalyti būtų nenatūralu“(24). Arba galbūt tokia paslauga turėtų būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, nes ji „yra ne tikslas, o priemonė pagrindinei paslaugai iš tiekėjo geriausiomis sąlygomis gauti“; tai galėtų būti taikoma „tik paslaugoms, kurios logiškai susijusios su [sveikatos priežiūros paslaugų] teikimu ir yra būtinas etapas į terapinius tikslus pasiekti“(25).

43. Kitokia galimybė galėtų būti būtų vaistų tiekimą PVM požiūriu vertinti vienodai, nepaisant to, ar vaistai duoti stacionarinio, ar ambulatorinio gydymo metu, kad būtų laikomasi PVM sistemos mokesčių neutralumo principo, pagal kurį, remiantis nusistovėjusia teismų praktika, draudžiama skirtingai dėl PVM traktuoti panašias tarpusavyje konkuruojančias paslaugas(26).

44. Šios galimybės turi būti vertinamos remiantis gerokai išsamesne informacija, susijusia su

gydymo aplinkybomis, nei pateikta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Žinoma, visas su tuo susijusias būtinas faktines aplinkybes turi nustatyti kompetentingas nacionalinis teismas, tačiau Teisingumo Teismas šalių paprašo per posėdį apsvarstyti kelis svarbius klausimus, įskaitant teikiamą sveikatos priežiūros paslaugą tikslų pobūdį ir paslaugą teikėjo tapatybę, klausimą, ar tokios sveikatos priežiūros paslaugos galėtų būti teikiamos netiekiant nagrinėjamam vaistui, ir asmens, kuriam, kaip savininkui, perduota teisė disponuoti vaistais (kitais variantais, gavėjo), tapatybę.

45. Iš šalių atsakymų supratau, kad sutariama, jog nagrinjamas gydymas apima kelias tarpusavyje susijusias veiklos rūšis. Gydytojas diagnozuoja tikslų paciento ligą ir nustato citostatinių vaistų farmacinę formą bei sudėtį, skirtą tai konkrečiai ligai gydyti; su pacientu sudaromas gydymo planas; gydytojas skiria citostatinius vaistus ir jie pagaminami vaistinėje; jie tikrinami ir gali būti skiriama papildomų vaistų šalutiniam poveikiui sumažinti; tuomet sveikatos priežiūros darbuotojai juos duoda, prižiūrimi gydytojo, arba gydytojas informuojamas apie visas kylančias problemas, dėl kurių gali prireikti jam įsikišti; bet kuriuo metu jam gali tekti pakoreguoti duodamų vaistų dozę ar sudėtį arba pakeisti gydymo planą.

46. Iš šio apibūdinimo akivaizdu, kad vyksta nepertraukiamas gydymo procesas, kuris apima ir „sveikatos priežiūros paslaugas, teikiamas gydytojui ir vidurinio bei pagalbinio medicinos personalo“, ir vaistų tiekimą. Taip pat akivaizdu, kad jeigu nebūtų tiekiami vaistai, pačios sveikatos priežiūros paslaugos netektų prasmės; todėl tas tiekimas yra „būtinas sveikatos priežiūros paslaugų teikimo metu“.

47. Tačiau tuo pat metu man sunku teigti, kad vaistų tiekimas nėra „fiziškai ir ekonomiškai nesusijęs su [sveikatos priežiūros paslaugų] teikimu“, arba jis „taip glaudžiai susijęs [su sveikatos priežiūros paslaugų teikimu], jog objektyviai vertinant sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugų teikimą, kurį padalyti būtų nenatūralu“.

48. Šiuo požiūriu būtina atsižvelgti į tai, kas ir kam tiekia vaistus. Šis klausimas buvo nagrinjamas per posėdį ir, nors buvo pripažinta, kad beveik visais atvejais už juos mokėjo privati arba valstybinė sveikatos draudimo įstaiga, visi sutarė, kad „teisė, kaip savininkui disponuoti [vaistais]“ įgijo pacientas. Nei gydytojas, nei sveikatos draudimo įstaiga negali liepti pacientui vartoti duodamus vaistus arba jų nevartoti. Todėl negalima teigti, kad gydytojas perduoda tiekiamus vaistus pacientui kaip teikiamą sveikatos priežiūros paslaugų paketo dalį. Taigi, atrodo, būtina laikyti, kad pacientas gauna daugiau nei vieną paslaugą: gydytojas ir sveikatos priežiūros darbuotojai jam teikia sveikatos priežiūros paslaugą, o ligoninės vaistinė tiekia vaistus.

49. Atrodo, kad tais atvejais, kai atskiri asmenys atskirai tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, neišvengiama, jog toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas negali „objektyviai vertinant sudaryti vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugų teikimą, kurį padalyti būtų nenatūralu“, arba būti „fiziškai ir ekonomiškai nesusijęs“. Jie gali būti (iš tiesų panašiu, kad ir yra) „glaudžiai <...> susiję“ ir dėl tokio glaudaus ryšio vaistų tiekimas gali būti atleistas nuo mokesčio, jeigu sveikatos priežiūros paslaugų teikimas, su kuriuo jis susijęs, atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, bet ne c punktą. Todėl manau: kadangi skiriami vaistus tiekiantis asmuo ir sveikatos priežiūros paslaugas teikiantis asmuo, toks vaistų teikimas ir paslaugų teikimas negali būti laikomi vienu paslaugų teikimu, nepaisant to, kad nei vaistų tiekimas, nei minėtų paslaugų teikimas atskirai neturi jokios prasmės, priešingai nei, pavyzdžiui, Sprendime *Deutsche Bank*(27) išnagrinėtu atveju, kai dvi panašiai susijusias paslaugas teikė tas pats apmokestinamasis asmuo.

50. Remdamasi panašiais argumentais linkstu prie nuomonės, kad vaistų tiekimas negali būti laikomas „papildančiu pagrindine paslauga“, jeigu jis yra ne tikslas, o priemonė pagrindinei paslaugai iš tiekėjo geriausiomis sąlygomis gauti. Būtų nenatūralu teigti, kad kai gydytojas teikia

atsakyme? Teisingumo Teismo klausimus nurodytas diagnostikos, vaistų išrašymo ir priežiūros paslaugas, duodami vaistai tiekiami (kito asmens) kaip „priemonė pagrindinei paslaugai iš tiekėjo geriausiomis sąlygomis gauti“. Logiška, kad vaistų tiekimas glaudžiai susijęs su gydytojo teikiamomis paslaugomis, tačiau jis nuo tokių paslaugų akivaizdžiai atskirtas ir nėra priemonė geriau jomis pasinaudoti (arba, labiau pažodžiui remiantis tekstu, kur Teisingumo Teismas išdėstė prancūzų kalba – savo pasitarimų kalba: pasinaudoti jomis geresnėmis sąlygomis). Iš tiesų net galima manyti, kad vaistų tiekimas pacientui yra pagrindinis dalykas, o diagnostika, vaistų skyrimas ir vartojimo priežiūra – priemonė geriausiomis įmanomomis sąlygomis panaudoti tokius teikiamus vaistus.

51. Lieka išsiaiškinti, ar reikia daryti kitokią išvadą remiantis mokesčių neutralumo principu.

52. Sutinku su Komisija, kad nereikia.

53. Negalima remiantis šiuo principu išplėsti nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčių taikymo srities, jeigu nėra tuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos. Minėtas principas yra ne pirminės teisės norma, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčių aiškinamos siaurai(28).

54. Šiuo požiūriu pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus aiškiai skiriamos sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia viešosios teisės subjektai arba deramai pripažintos staigos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, ir kurias teikia kiti asmenys (gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas) kitomis socialinėmis sąlygomis.

55. Kadangi Šeštojoje direktyvoje taip aiškiai nurodyti taikytino mokesčių režimo skirtumai, aiškinimo principas, kuris neturi viršenybės prieš teisės akto tekstą, neturėtų būti laikomas viršesniu už šią direktyvą.

56. Vis dėlto valstybės narės galėtų būti įmanoma panaikinti konkurencijos iškreipimo grėsmę pasinaudojant galimybe pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalį nustatyti sąlygas „kurias jos nustato siekdamos <...> užkirsti kelią galimam <...> piktnaudžiavimui“ arba pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktą atsisakant atleisti nuo mokesčių paslaugas ir prekes, kurios priešingu atveju būtų atleistos pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jeigu jų teikimo (tiekimo) pagrindinis tikslas būtų „gauti papildomą pajamą iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinėmis staigomis, turinčiomis mokėti pridėtinės vertės mokestį, sudaromais sandoriais“. Tačiau visos tokios priemonės būtų susijusios su nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčių taikymo srities apribojimu, kalbant apie sandorius, glaudžiai susijusius su ligoninių ir kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis, kaip jie suprantami pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, o ne su jos išplėtimu taip, kad ji apimtų sandorius, glaudžiai susijusius su sveikatos priežiūros paslaugomis, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, teikimu, kaip jis suprantamas pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Kitaip tariant, būtų apmokestinamos prekės ir (arba) paslaugos, kurios dabar neapmokestinamos, o ne išplėstas nuo PVM atleistas tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų ratas.

57. Pripažįstu, kad mano požiūris, kuriuo remiantis vaistų tiekimas gali būti apmokestinamas PVM arba nuo jo atleistas atsižvelgiant į aplinkybes, kuriomis tokie vaistai tiekiami, gali pasirodyti prieštaraujantis intuicijai. Tačiau teigti, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas, kaip ir 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, turi apimti veiklą, glaudžiai susijusią su apibūdintomis sveikatos priežiūros paslaugomis, reikštų, kad pirmoji nuostata aiškinama taip, tarsi joje būtų vartojami žodžiai, kurių nėra. Žinoma, dėl to teisės akte gali būti spraga. Jeigu tokia spraga būtų, šis klausimas turėtų spręsti teisės aktų leidėjas. Tačiau nematau, kad Teisingumo Teismo Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*(29) motyvus dera taikyti visais atvejais, kai dėl

apmokestinimo PVM gal?t? padid?ti s?naudos, jeigu n?ra akivaizdaus su tuo susijusio teis?s akt? leid?jo ketinimo.

Išvada

58. Atsižvelgdama ? visa tai, kas išd?styta, manau, kad Teisingumo Teismas ? *Bundesfinanzhof* pateiktus klausimus tur?t? atsakyti taip:

1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l 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 punkte vartojami žodžiai „glaudžiai <...> susijusi veikla“ apima ir preki? tiekim?, ir paslaug? teikim?.

2. Tam, kad paslaug? teikimas ir (arba) preki? tiekimas, kaip su ligonini? ir kitomis sveikatos prieži?ros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla, b?t? atleistas nuo mokes?io pagal Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?, neb?tina, kad paslaugas teikt? ir (arba) prekes tiek? tas pats asmuo, kuris teikia nagrin?jamas sveikatos prieži?ros paslaugas.

3. Preki? tiekimas arba paslaug? teikimas, kuris yra:

i) glaudžiai susij?s su sveikatos prieži?ros paslaugomis, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?;

ii) fiziškai bei ekonomiškai nesusij?s su toki? sveikatos prieži?ros paslaug? teikimu ir

iii) n?ra glaudžiai susij?s su ligonini? ir kitomis sveikatos prieži?ros paslaugomis, kaip jos suprantamos pagal min?tos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?,

negali b?ti atleistas nuo mokes?io pagal n? vien? iš ši? dviej? nuostat?.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23). Ji buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), pagal kuri? pertvarkyta Šeštosios direktyvos nuostat? strukt?ra ir formuluot?s, bet jos iš esm?s nepakeistos (žr. 3 konstatuojam?j? dal?).

3 – Žr. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, 14 straipsnio 1 dal? ir 24 straipsnio 1 dal?.

4 – Žr. Direktyvos 2006/112 96–99 straipsnius.

5 – Žr. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktus. Abiej? nuostat? versijose angl? kalba vartojami žodžiai „medical care“ („medicinin? prieži?ra“), o versijose kai kuriomis kitomis kalbomis vartojami kitokie žodžiai. Ta?iau Teisingumo Teismas yra konstatav?s, kad jose abiejose reikšm? vienoda: žr. 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Dornier* (C?45/01, Rink. p. I?12911) 46–50 punktus.

6 – Žr. Direktyvos 2006/112 134 straipsn?.

7 – Žr. Direktyvos 2006/112 III priedo 3 punktą.

8 – Be versijos anglų kalba, žr. versijas, pavyzdžiui, vengrų, maltiečių ir švedų kalbomis.

9 – Įskaitant versijas visomis penkiomis kalbomis, išskyrus anglų kalbą, kuriomis Šeštoji direktyva buvo iš pradžių priimta: danų, olandų, prancūzų, vokiečių ir italų.

10 – OL C 80, 1973, p. 1, 14 straipsnio 1 dalies b punktas.

11 – Pažodžiui: „stacionaraus gydymo ir sveikatos priežiūros paslaugų bei kitų tiesiogiai su jomis susijusių paslaugų teikimas“.

12 – Žr., pavyzdžiui, 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (C-41/09, Rink. p. I-831) 44 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką. Taip pat žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, Rink. p. I-1605) 36 punktą.

13 – 2005 m. gruodžio 1 d. sprendimo (sujungtos bylos C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373) 25 punktas.

14 – 2010 m. birželio 10 d. sprendimo (C-262/08, Rink. p. I-5053) 40 punktas.

15 – 1988 m. vasario 23 d. sprendimo (353/85, Rink. p. 817) 33–35 punktai.

16 – Taip pat žr. mano išvados, pateiktos 14 išnašoje minėtoje byloje *CopyGene*, 27 punkte pateiktą lentelės formos analizę.

17 – Iš naujesnių pavyzdžių žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann* (C-174/11) 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

18 – 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249) 23 punktas.

19 – Žr., pavyzdžiui, 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.* (C-106/05, Rink. p. I-5123) 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 14 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene* 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

20 – Pagal šį punktą nuo mokesčio atleidžiamos „su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusios paslaugos bei prekės, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijos“.

21 – 17 išnašoje minėto Sprendimo *Zimmermann* 57 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

22 – Minėtas 15 išnašoje, 33 punktas.

23 – Žr. 37 punktą ir 22 išnašą.

24 – Kaip visai naują pavyzdį galima paminėti 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk* (C-18/12) 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

25 – Žr., pavyzdžiui, 14 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene* 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

26 – Žr., pavyzdžiui, 19 išnašoje minėto Sprendimo *L.u.P.* 24 ir 32 punktus.

27 – 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank* (C-44/11) 20–29 punktai; taip pat žr. mano išvados, pateiktos toje byloje, 26–32 punktus.

28 – Žr. 27 išnašoje minėto Sprendimo *Deutsche Bank* 45 punktą.

29 – Cituotas 27 punkte.