

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 26. septembrī (1)

Lieta C-366/12

Finanzamt Dortmund-West

pret

Klinikum Dortmund gGmbH

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Citostatiņu piegāde ambulatoro pacientu ārstēšanai – Atbrīvojums, kas attiecas uz slimnīcām un medicīnisko aprūpi un ar tām cieši saistītām darbībām – Prasības, lai “cieši saistītas darbības” būtu pakalpojumi, esamība vai neesamība – Prasības, lai tās veiktu persona, kura sniedz slimnīcas un medicīnisko aprūpi, esamība vai neesamība – Atbrīvojuma piemērojamība, ja ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītās darbības neveic slimnīca vai lūdzēja iestāde

1. Eiropas Savienības (turpmāk tekstā – “ES”) tiesību s ir paredzēts atbrīvot no PVN, pirmkārt, “slimnīcas un medicīnisko aprūpi, k ar ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti,” vai sociālos apstākļos, kas lūdzinā s apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – “slimnīcas, medicīniskā s aprūpes vai diagnostikas centri vai ar citas pienācīg krt atzītas lūdzēgas iestādes” un, otrkārt, “medicīniskā s aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskā s vai paramedicīniskā s profesijās”.

2. Izskatmāj lūgum sniegt prejudiciālu nolikumu Vācijas Bundesfinanzhof (Federāl Finanšu tiesa) vālas uzzināt, k šie atbrīvojumi ir piemērojami gadījumos, kad slimnīcas aptiek tiek pagatavoti un izsniegti un ambulatoro pacientu ārstēšanā, ko slimnīcas telpās veic ārsti, darbojoties k pašnodarbinātas personas, tiek pielietoti ārstniecības medikamenti.

Atbilstošā s ES tiesību normas

3. Pamatlieta attiecas uz 2005. un 2006. taksācijas gadu, kad piemērojamais ES tiesiskais regulējums bija Sestā direktīva (2).

4. Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN bija jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas k tās rīkojas”. Saskaņā ar attiecīgi 5. panta 1. punktu un 6. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmēja “tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu k pašniekam” un “pakalpojumu sniegšana” nozīmēja “jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē” (3).

5. Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm bija izvirzīta prasība

noteikt PVN standartlikmi, kura nevar būt mazāka par 15 %. Tās varēja piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes, kuras nevarēja būt mazākas par 5 %, H pielikumā norādīto kategoriju precīzi un pakalpojumiem (4).

6. Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktu dalībvalstīs ("atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprētiņu izmantošanu") no nodokļa atbrīvoja:

"b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī arī tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas izdīzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtībā atzītas izdzīgas iestādes;

c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts." (5)

7. Tomēr tās pašas direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā bija paredzēts:

"preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b) [...] apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

– tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,

– to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercu mērķu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis." (6)

8. H pielikumā bija ietverts to preču un pakalpojumu saraksts, uz kuriem var tikt attiecinātas pazeminātās PVN likmes. Saraksta 3. pozīcijā bija ietverti "Farmakoloģiski līdzekļi, kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem [...] nolūkiem [...]" (7).

Atbilstošās Vācijas tiesību normas

9. Atbilstoši 2005. gada *Umsatzsteuergesetz* [Likuma par apgrozījuma nodokli] (turpmāk tekstā – "UStG") 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmajam teikumam apgrozījuma nodokli (t.i., PVN) piemēro "preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko uzņēmums pret atlīdzību veic [Vācijā] savas uzņēmējdarbības ietvaros". 3. panta 1. punktā uzņēmuma veiktas preču piegādes ir definētas kā "darījumi, ar kuriem tas vai tā pilnvarotā trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešajai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties nodošana)", un 3. panta 9. punktā pakalpojumi ir definēti kā "darījumi, kas nav preču piegādes".

10. UStG 4. pantā ir ietverts atbrīvojumu no PVN saraksts. Saskaņā ar [minētā panta] 14. punktu strādus gados no PVN bija atbrīvotas: "ārsta, zobārsta, sertifikāta dziednieka, fizioterapeita (kustību terapeita) un vecmātes profesionālā darbība vai citas izdzīgas medicīniskās darbības", bet saskaņā ar [šā panta] 16. punktu ar zināmiem nosacījumiem atbrīvotas bija "darbības, kas cieši saistītas ar slimnīcu [...] darbību".

11. Strādus gados *Sozialgesetzbuch Fünftes Buch* [Vācijas Sociālā nodrošinājuma kodeksa piektās daļas] (turpmāk tekstā – "SGB V") 116. pantā bija paredzēts, ka ar slimnīcas vadības piekrišanu slimnīcas ārstiem (kuri nav pilnvaroti sniegt aprūpi valsts obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros) ar pabeigtu tīlārizģlītību varēja tikt piešķirta atļauja sniegt medicīnisko aprūpi [...] minētās sistēmas ietvaros; un saskaņā ar 116.a pantu apstiprinātām slimnīcām ar atbilstošu specializāciju varēja tikt piešķirta atļauja norīkot šādus ārstus sniegt medicīnisko aprūpi šīs sistēmas ietvaros jomās, kurās bija konstatēts aprūpes deficīts, tiktāl un

tikm?r, kam?r tas ir vajadz?gs apr?pes defic?ta nov?ršanai”.

Fakti, tiesved?ba un uzdotie jaut?jumi

12. *Klinikum Dortmund gGmbH* (turpm?k tekst? – “*Klinikum Dortmund*”) ir bezpe??as sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu, kuras p?rvald?b? ir slimn?ca. Str?dus gados tai bija pieš?irta institucion?la at?auja atbilstoši SGB V 116.a pantam, kas slimn?cai deva ties?bas veikt gan stacion?ro, gan ambulatoro pacientu apr?pi. Ambulatoro pacientu apr?pi veica ar? *Klinikum Dortmund* nodarbin?tie ?rsti, kuri šaj? kontekst? str?d?ja, pamatojoties uz individu?lu at?auju atbilstoši SGB V 116. pantam.

13. *Klinikum Dortmund* veica v?ža slimnieku ?rst?šanu ar ??mijterapiju. Pielietotie medikamenti (citostati?i) tika izgatavoti slimn?cas aptiek?, pamatojoties uz katram atseviš?ajam pacientam izsniegtu ?rsta recepti. Tas, ka citostati?u izmantošana stacion?ro pacientu medic?niskajai apr?pei slimn?cas telp?s bija faktiski atbr?vota no PVN, netiek apstr?d?ts.

14. *Klinikum Dortmund* izgatavotie citostati?i tika izmantoti ar? ambulatoro pacientu medic?niskaj? apr?p?, ko slimn?c? sniedza ?rsti, darbojoties k? pašnodarbin?tas personas, un tika pie?emts, ka ar? š? darb?ba ir atbr?vota no PVN. Turpret? nodok?u iest?de, pamatojoties uz jauniem administrat?viem nor?d?jumiem (kas nav saistoši ties?m), non?ca pie atzinuma, ka medikamentu izsniegšana pret atl?dz?bu, veicot v?ža pacientu ambulatoro apr?pi, s?kot no 2005. gada, ir apliekama ar nodokli. T? attiec?gi groz?ja *Klinikum Dortmund* PVN apr??inu, piem?rojot veiktajiem dar?jumiem PVN, bet at?aujot atskait?t attiec?go priekšnodokli (var uzskat?t, ka netiek apstr?d?ts, ka gad?jum?, ja medikamentus b?tu pielietojuši šie paši ?rsti, t?pat darbojoties k? pašnodarbin?tas personas, tikai priv?t?s telp?s, nevis individu?las at?aujas kontekst? saska?? ar SGB V 116. pantu, medikamentu pieg?de neb?tu bijusi atbr?vota no PVN.)

15. *Klinikum Dortmund* pras?bu saist?b? ar veikto p?rr??inu pirm?s instances tiesa apmierin?ja, bet nodok?u iest?de, pamatojoties uz k??d?m ties?bu piem?rošan?, spriedumu p?rsdz?ja iesniedz?jties?, kura ir iesniegusi l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai cieši saist?tas darb?bas saska?? ar [Sest?s direkt?vas] 6. panta 1. punktu var b?t tikai pakalpojumi?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir noraidoša – vai ar slimn?cas un medic?nisko apr?pi cieši saist?ta darb?ba past?v tikai tad, ja to veic tas pats nodok?u maks?t?js, kurš sniedz ar? slimn?cas un medic?nisko apr?pi?

3) Ja atbilde uz otro jaut?jumu ir noraidoša – vai cieši saist?ta darb?ba past?v ar? tad, ja medic?nisk? apr?pe ir atbr?vota no nodok?a nevis saska?? ar [Sest?s direkt?vas] 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, bet gan š?s ties?bu normas c) apakšpunktu?”

16. *Klinikum Dortmund*, V?cijas vald?ba un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsv?rumus. 2013. gada 13. j?nija tiesas s?d? šie paši lietas dal?bnieki sniedza mutv?rdu paskaidrojumu un atbild?ja uz vair?kiem Tiesas rakstveid? uzdotajiem jaut?jumiem.

V?rt?jums

Pirmais jaut?jums

17. Visi lietas dalībnieki, kas ir iesnieguši atbildes, uzskata, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “cieši saistītas darbības” aptver gan preču piegādi, gan arī pakalpojumu sniegšanu. Es tam piekrītu.

18. Es atzīstu, ka varētu rasties zināmas šaubas lingvistisku atbildumu dēļ. Dažās valodu versijās (8) ir lietots vārds, kas atbilst jēdzienam “darbības”, ko varētu uztvert tādēļ, ka tas drīzāk attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, nevis preču piegādi, savukārt vairumā valodu versiju (9) ir lietots vārds, kas atbilst jēdzienam “darījumi”, kuru drīzāk var uzskatīt par tādēļ, kas attiecas uz abiem gadījumiem. Tomēr, ja no PVN tiek atbrīvotas “darbības”, var secināt, ka šis termins attiecas uz kaut ko, kam citādi būtu varētu šo nodokli piemērot. Un atbilstoši šai tiesību akta normu sistēmai PVN var tikt piemērots tikai darījumiem (kas var būt vai nu preču piegādes, vai pakalpojumu sniegšana, bet kam noteikti ir jābūt vienai no tām).

19. Komisijas sekretārs priekšlikumā Sestajai direktīvai visās valodu versijās runa bija par “slimnīcas un medicīnisko pakalpojumu sniegšanu un arī tām saistītām preču piegādēm” [“the supply of hospital and medical services, and supplies of goods incidental thereto”] (10). Nekas neliecina par to, ka formulējuma maiņa Padomes pieņemtajā galīgajā versijā tika veikta nolūkā izslēgt preču piegādes. Ja būtu bijis šāds nolūks, noteikti būtu tikusi izdarīta skaidrāka norāde. Drīzāk šā iet, ka nolūks, gluži pretēji, ir bijis iekļaut gan pakalpojumu sniegšanu, gan arī preču piegādes.

20. Ir tiesa, ka vismaz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta spēkā valodas versijā ir ietverts formulējums, kas noteikti šā iet šaurāks: “prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. Šauri interpretējot šo versiju (11), varētu uzskatīt, ka runa ir tikai par pakalpojumu sniegšanu.

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienā no ES tiesību normas valodu versijām lietotais formulējums nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai vai arī tam nevar piešķirt prioritāru nozīmi salīdzinājumā ar pārējo valodu versijām. Ja valodu versijas atšķiras, tiesību norma ir jāinterpretē, pamatojoties uz tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ietilpst, mērķi un vispārējās sistēmas (12). Attiecībā uz izskatāmo gadījumu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir noteikti atbrīvojumi “dažām darbībām sabiedrības interesēs”. Ja sabiedrības interesēs ir atbrīvot [no PVN] pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saistīta ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, tad sabiedrības interesēs ir arī atbrīvot preču piegādes, kuras arī tām ir tikpat cieši saistītas. Tādēļ man šā iet, ka šīs tiesību normas spēkā valodas versijai nebūtu jāpiešķir prioritāra nozīme salīdzinājumā ar citām.

22. Iesniedzītājas šaubas izriet it īpaši no diviem Tiesas spriedumiem – apvienotajās lietās *Ygeia* (13) un lietā *CopyGene* (14) – kuros ietvertās norādes uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu minētajām “cieši saistītajām darbībām” liek domāt, ka runa ir par pakalpojumu sniegšanu.

23. Tomēr, kā ir ticis uzsvērts Tiesai iesniegtajos procesuālajos rakstos, šie spriedumi attiecas uz faktiskajām situācijām, kuras bija saistītas tikai ar pakalpojumu sniegšanu, un ar to arī ir izskaidrojami lietotie formulējumi. Turklāt spriedumā lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (15) Tiesa skaidri ir norādījusi, ka preču piegāde dod tiesības uz atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, kaut arī atbrīvojums nevarēja tikt pamatots ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu.

24. Tāpēc es uzskatu, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “cieši saistītas darbības” aptver gan preču piegādi, gan arī pakalpojumu sniegšanu.

Otrais jautājums

25. *Klinikum Dortmund* un Komisija uzskata, ka, lai piemērotu [ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi] “cieši saistītām darbībām” paredzēto atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, nav obligāti vajadzīgs, lai tās būtu veikusi persona, kura sniedz “slimnīcas un medicīnisko aprūpi”.

26. Vācijas valdībai ir pretījs viedoklis. Norādot uz attiecīgās tiesību normas formulējumu (slimnīcas un medicīniskā aprūpe un ar tām cieši saistītas darbības, “ko veic” noteiktas personas) un Tiesas pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, tā pauž viedokli, ka gan aprūpe, gan saistītās darbības ir jāveic vienai un tai pašai personai.

27. Es minētajam uzskatam nepiekrītu. Attiecīgajā formulējumā ir vienkārši ietverta prasība, lai abas darbības veiktu personas, kas atbilst noteiktai definīcijai (16). Tajā nav noteikts, ka abos gadījumos tai ir jābūt vienai un tai pašai personai. Ar Tiesas judikatūru nav vienkārši noteikts, ka formulējums, kas ir lietots, lai konkretizētu atbrīvojumus, ir jāinterpretē šauri. Piebildē ir norādīts, ka interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un ir jābūt ievērotam kopā ar PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Šaura interpretācija nenozīmē, ka izmantotie jēdzieni ir jātulko tā, lai izņēmumiem tiktu atņemta to paredzētā iedarbība (17). Un, kā Tiesa ir atzinusi lietā Komisija/Frāncija (18), ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītām darbībām paredzētais atbrīvojums ir noteikts, lai nodrošinātu, ka no šādās aprūpes izrietošais labums netiek ierobežots ar tās sniegšanu saistīto paaugstināto izmaksu dēļ, kuras rastos, ja tām vai ar tām cieši saistītām darbībām tiktu piemērots PVN. Liegt atbrīvojumu, vienkrāši pamatojoties uz to, ka aprūpi un ar to saistītās darbības neveic viena un tā pati persona, būtu pretrunā šim mērķim. Visbeidzot tajā pašā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka asins parauga pārbaude no vienas laboratorijas uz otru ir “cieši saistīta” ar pārvārtīšanos minētās veikto analīzi un ka uz to ir jāattiecināta PVN režīms saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu. Līdz ar to ir skaidrs, ka Tiesa neizvirza prasību, ka aprūpe un saistītās darbības, lai tām varētu tikt piemērots atbrīvojums, būtu jāveic vienai un tai pašai personai.

28. Vācijas valdība arī apgalvo, ka atbrīvojums var tikt piemērots tikai darbībām, kuras veic “publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgās iestādes”, un ka tārsti, uz kuriem attiecas pamatlīeta, neatbilst šai definīcijai.

29. Kā pareizi norāda Komisija, šis punkts patiesībā attiecas uz nākamo jautājumu.

Trešais jautājums

30. Valsts tiesa būtu jānoskaidrot, vai [ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi] “cieši saistītām darbībām” var tikt piemērots atbrīvojums saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja pati aprūpe, ar kuru tās ir cieši saistītas, ir atbrīvota [no PVN] nevis saskaņā ar šo pašu tiesību normu, bet gan saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu. *Klinikum Dortmund* uzskata, ka tās var tikt atbrīvotas, bet Vācijas valdība un Komisija –, ka nē.

31. Attiecīgā darbībā ir *Klinikum Dortmund* stenotie medikamentu izsniegšana un ar to saistīto aprīpi sniedz rīsti, darbojoties kā pašnodarbinātās personas. Šī ietī, ka tiesvedībā valsts ties un visos Tiesai iesniegtajos procesualajos rakstos ir pieņemts, ka faktiskā aprīpe, ko sniedz šīdi rīsti, dod tiesības uz atbrīvojumu no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam, nevis 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam, un es tam piekrītu.

32. Kā norāda Komisija, šajās tiesību normās ir noteikti atsevišķi atbrīvojumi medicīniskās aprīpes sniegšanai. Tie tiek nošķirti nevis atkarībā no pakalpojuma veida, bet atkarībā no apstākīiem, kādos tas tiek sniegts.

33. Tiesa šajā ziņā faktiski ir vairākkārt atzinusi, ka kritērijs šo divu atbrīvojumu skaidrai nošķīršanai nav tik daudz pakalpojuma veids kā vieta, kur tas tiek sniegts (19). Tomēr, manuprāt, tas nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas nozīmā, ka uz medicīniskās aprīpes sniegšanu ir jāattiecina 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas joma, ja vien tā tiek veikta šajā tiesību normā definētā tiesību subjekta vai iestādes telpās, ar tad, kad tās veicās nav šīs tiesību subjekts vai iestāde. Šīd kontekstā vārdi "ko veic" ir skaidri un nepārprotami.

34. Faktiski ir arī tā, ka 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā (20) paredzētajos apstākīos, kas ir visai līdīgī, Tiesa ir atzinusi, ka jēdzieni "iestāde" un "organizācija" var apzīmēt arī fiziskās personas (21). Tomēr 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā runa ir par tiesību subjektiem, slimnīcām, centriem un iestādēm, turpretī 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā tiek runāts par profesionālo darbību, kuru principā spēj veikt vienģi fiziskās personas. Tas kontrastā ar situāciju attiecībā uz 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu, kuram neseko 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam ekvivalenta tiesību norma. Šī ietī, ka šīds kontrasts norāda uz to, ka 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu nevar interpretēt tikpat plaši kā 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu. Tomēr, pat ja tiktu pieņemts, ka dalībvalstīs drīkst atzīt individuāli praktizējošus veselības aprīpes sniedzējus par "pienācīgā kārtā atzītām iestādēm", kas sniedz pakalpojumus "sociālos apstākīos, kas līdīnās apstākīiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem", ne iesniedzītiesas rīkojumā par prejudiciālu jautājumā uzdošanu, ne arī kādā no apsvērumiem nav mināta pīrliecība, ka šīda atzīšana būtu notikusi attiecībā uz rīstiem [pamatlietī]. Faktiski šī ietī, ka no tiesas šīdā paustajiem izteikumiem izriet, ka saskaņā ar SGB V 116. pantu piešķīrtā atāuja attiecīs tikai uz iespējā izmantot veselības apdrošināšanas sistēmas segumā un rīstu stāvoklī nekā citādi neietekmāja.

35. Savus turpmākos apsvērumus es pamatošu ar pieņēmumu, ka veselības aprīpe, ko šajā lietī ir snieguši rīsti, kas nedarbojas slimnīcas padotībā, kaut arī vīģi aprīpi sniedz slimnīcas telpās, ir atbrīvota [no PVN] atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam.

36. No Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma skaidri izriet, ka, ja slimnīcas un medicīniskā aprīpe atbilstoši šai tiesību normai ir atbrīvota [no PVN], tad arī šo aprīpi cieši saistītā darbībā m arī ir jāpiemēro tīds pats atbrīvojums. Piemērojot slīdzīenu par pretģjo, var secināt, ka, ja medicīniskā aprīpe ir atbrīvota [no PVN] atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam, kurā nekas nav mināts par cieši saistītā darbībā m, atbrīvojums nav piemērojams plašā kā par pašā medicīnisko aprīpi.

37. Šajā ziņā Tiesa spriedumā lietī Komisija/Apvienotā Karaliste (22) atzina, ka, "izēmot nelielā mēģoga nodrošināšanu ar precēm, kas ir obligāti nepieciešama aprīpes sniegšanas brīdģ, medicīnas un citu preģu, tģdu kā rīsta vai citu pilnvarotu personā izrakstģtu brģģģu [redzes] korekcijai, pieģģde ir fiziski un ekonomiski nošķīrama no pakalpojuma sniegšanas".

38. Šģ lieta attiecīs konkrģti uz izrakstģtu brģģģģu pieģģģi, un Tiesa attiecībā uz izrakstģtu

medikamentu pieg?di pauda t?du pašu uzskatu. Izskat?maj? situ?cij? diagnostic?šana (kop? ar jebkuru neliela m?roga un oblig?ti nepieciešamu pre?u pieg?di – t?du k?, iesp?jams, acu pilienu pielietošana acu z?l?šu palielin?šanai) un izrakst?šana veido vienu vienotu pieg?des darb?bu, uz kuru attiecas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums. J?dom?, ka tas pats attiecas uz jebk?du priekšmetu – t?du k?, piem?ram, ziežu un aps?ju – pieg?di, kas ir b?tiski vajadz?ga, kad ?rst? konsult?cijas laik? veic jebk?du faktisku ?rst?šanas darb?bu. Turpretim, kad opti?is vai farmaceits pieg?d? jebk?dus ?rsta izrakst?tus priekšmetus, t? ir atseviš?a pieg?de, uz kuru atbr?vojums neattiecas.

39. Ja b?tu paredz?ts atbr?vojums attiec?b? uz medikamentiem, kas tiek izsniegti t?dos apst?k?os k? tie, uz kuriem attiecas izskat?m? lieta, tas, k? man š?iet, b?tu piem?rojams plaš?k – ar? uz visiem saska?? ar ?rsta recepti izsniegtiem medikamentiem, jo ?rstu veikt? medikamentu, kas ir j?izgatavo farmaceitiem, izrakst?šana princip? vienm?r ir j?uzskata par cieši saist?tu ar šo ?rstu sniegto medic?nisko apr?pi. Ta?u tas neatbilstu spriedumam liet? Komisija/Apvienot? Karaliste. Turkl?t ir skaidrs, ka farmakolo?iskiem l?dzek?iem, “kurus [...] izmanto [...] ?rst?šanai medic?niskiem [...] nol?kiem” (apraksts, kas, š?iet, dr?z?k piem?rots attiec?b? uz ?rsta izrakst?tiem medikamentiem, nevis bezrecepšu z?l?m), PVN princip? piem?ro, – cit?di tie neb?tu uzskait?ti Sest?s direkt?vas H pielikum?.

40. T?p?c man princip? š?iet, ka uz trešo jaut?jumu b?t?b? ir j?atbild t?d?j?di, ka medikamentu pieg?dei saska?? ar recepti, kas ir sagatavota medic?nisk?s apr?pes sniegšanas br?d?, nevar tikt piem?rots atbr?vojumu saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, ja apr?pe, ar kuru t? ir cieši saist?ta, pati ir [no PVN] atbr?vota nevis saska?? ar šo pašu ties?bu normu, bet saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu.

41. Tom?r no t? nav oblig?ti j?izdara secin?jums, ka konkr?tajos apst?k?os pamattiesved?b? medikamentu pieg?de nevar tikt atbr?vota [no PVN] saska?? ar pašu Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu. Pieg?de, iesp?jams, nevar tikt uzskat?ta par [ar slimn?cas un medic?nisko apr?pi] “cieši saist?tu darb?bu”, bet gan, izmantojot Tiesas formul?jumu spriedum? liet? Komisija/Apvienot? Karaliste, par pieg?di, “kas ir oblig?ti nepieciešama apr?pes sniegšanas br?d?” un nav “fiziski un ekonomiski noš?irama no pakalpojuma sniegšanas” (23).

42. Š?s iesp?jas vari?cija var?tu b?t t?da, ka medikamentu pieg?de un pielietošana b?tu uzskat?ma, v?lreiz cit?jot Tiesu, par “tik cieši saist?t?m, ka [t?s] objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga” (24). Vai ar? t?, iesp?jams, b?tu uzskat?ma par papildin?jumu pamatpakalpojumam t?d?j?di, ka “m?r?is nav sa?emt šo pakalpojumu k? t?du, bet izmantot to k? l?dzekli, lai vislab?kajos apst?k?os izmantotu pakalpojuma sniedz?ja pamatpakalpojumu”; tas var?tu b?t attiecin?ms uz “t?diem pakalpojumiem, kas ir lo?iski saist?ti ar [...] medic?nisk?s apr?pes pakalpojumu sniegšanu un kas ir p?d?jo min?to pakalpojumu sniegšanas procesa b?tisks posms, kurš nepieciešams, lai sasniegtu šo pakalpojumu sniegšanas m?r?us” (25).

43. Cita iesp?ja var?tu b?t vajadz?ba uz pieg?di attiecin?t t?du pašu PVN rež?mu neatkar?gi no t?, vai medikamenti tika pielietoti, veicot stacion?ro vai ambulatoro pacientu ?rst?šanu, lai iev?rotu PVN sist?mai rakstur?go nodok?u neitralit?tes principu, kas saska?? ar past?v?go judikat?ru liedz l?dz?g?m savstarp?ji konkur?još?m pieg?d?m piem?rot daž?dus PVN rež?mus (26).

44. Šai iesp?ju izv?rt?šanai katr? zi?? ir j?notiek, pamatojoties uz plaš?ku inform?ciju par ?rst?šanas apst?k?iem nek? t?, kas ir sniegta iesniedz?jtiesas r?kojum? par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu. Visa faktu konstat?cija šaj? zi??, protams, ir j?veic kompetentajai valsts tiesai, tom?r Tiesa tiesas s?d? l?dza lietās dal?bniekus apsv?rt, k?da noz?me var?tu b?t

vair?kiem centr?liem jaut?jumiem, tostarp par sniegt?s medic?nisk?s apr?pes konkr?to raksturu un t?s sniedz?ja identit?ti, par to, vai apr?pe var?tu tikt sniegta bez attiec?go medikamentu pieg?des, un par t?s personas identit?ti, kurai tika nodotas ties?bas r?koties ar medikamentiem k? ?pašniekam (citiem v?rdiem, pieg?des sa??m?ju).

45. No lietas dal?bnieku atbild?m es sapratu, ka attiec?g? ?rst?šana pavisam noteikti sast?v no vair?k?m savstarp?ji saist?t?m darb?b?m. ?rstis prec?zi diagnostic? pacienta st?vokli un nosaka citostati?a recept?ru, kas ir piel?gota š? individu?l? st?vok?a ?rst?šanai; kop?gi ar pacientu tiek izstr?d?ts terapijas rež?ms; ?rstis izraksta un farmaceits izgatavo citostati?us; tie tiek p?rbaud?ti un var tikt pievienoti papildu medikamenti, lai mazin?tu blakuspar?d?bas; tad vesel?bas apr?pes person?ls ?rsta uzraudz?b? vai, ?rstu inform?jot par jebk?d?m probl?m?m, kuru d?? var?tu b?t vajadz?ga vi?a iejaukšan?s, tos pielieto; vi?am jebkur? posm? var b?t j?kori?? pielietoto medikamentu deva vai sast?v vai ar? j?maina terapijas rež?ms.

46. No š? apraksta ir skaidrs, ka šeit runa ir par nep?rtrauktu savstarp?ji saist?tu terapijas darb?bu virkni, kura ietver gan “medic?nisk?s apr?pes sniegšanu, darbojoties medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesij?s”, gan medikamentu pieg?di. Ir skaidrs ar?, ka bez medikamentu pieg?des medic?niskajai apr?pei k? t?dai neb?tu nek?das j?gas; š? pieg?de t?d?j?di “ir oblig?ti nepieciešama apr?pes sniegšanas br?d?”.

47. Man tom?r vienlaikus ir gr?ti pie?emt, ka vai nu medikamentu pieg?de nav “fiziski un ekonomiski noš?irama no [medic?nisk?s apr?pes] sniegšanas” vai ar? t? ir “tik cieši saist?ta [ar medic?nisko apr?pi], ka t?s objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga”.

48. Šaj? zi?? ir svar?gi apsv?rt, kas veic medikamentu pieg?di un kam tie tiek pieg?d?ti. Šis jaut?jums tika izvirz?ts tiesas s?d?, un, kaut gan tika atz?ts, ka maks?jumu gandr?z visos gad?jumos izdar?ja priv?ta vai publiska vesel?bas apdrošin?šanas instit?cija, š?iet, ka nebija domstarp?bu par to, ka “ties?bas r?koties [ar medikamentiem] k? ?pašniekam” ieg?st patients. Ne ?rstis, ne vesel?bas apdrošin?šanas instit?cija nevar pacientam saistoši noteikt, ka vi?am ir j?piekr?t vai nav j?piekr?t medikamentu pielietošanai. T?p?c ir neiesp?jami uzskat?t, ka ?rsta veikt? medikamentu pieg?de pacientam ir sniegt?s medic?nisk?s apr?pes neat?emama sast?vda?a. T?d?? š?iet, ka izv?rt?jums ir j?turpina, pamatojoties uz pie??mumu, ka pacientam tiek sniegts vair?k nek? viens pakalpojums un pre?u pieg?de, proti, vi?š sa?em medic?nisko apr?pi no ?rsta un vesel?bas apr?pes person?la un medikamentus no slimn?cas aptiekas.

49. Ja atseviš?as personas sniedz atseviš?us pakalpojumus un pre?u pieg?des, š?iet neizb?gami, ka min?t?s darb?bas nevar “objekt?vi veidot vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga”, vai ar? b?t “fiziski un ekonomiski noš?iramas [viena no otras]”. T?s var b?t (faktiski š?iet, ka t?s ir) “cieši saist?tas” un š?da cieša saikne dod ties?bas medikamentu pieg?di atbr?vot [no PVN], ja saist?t? medic?nisk? apr?pe ir atbr?vota saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, bet ne tad, ja t? ir atbr?vota saska?? ar 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu. Šaj? zi?? personas, kura pieg?d? medikamentus, nodal?šana no personas, kura sniedz medic?nisko apr?pi, manupr?t, nepie?auj abas min?t?s darb?bas kop? uzskat?t par vienu vienotu pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ne?emot v?r?, ka ne pre?u pieg?de, ne pakalpojuma sniegšana viena bez otras nevar veicin?t lietder?ga m?r?a ?stenošanu – pret?ji, piem?ram, situ?cijai, k?da tika izskat?ta liet? *Deutsche Bank* (27), kur? divu piel?dzin?mu savstarp?ji saist?tu pakalpojumu sniegšanu veica viens un tas pats nodok?u maks?t?js.

50. L?dz?ga argument?cija liek man non?kt pie v?rt?juma, ka medikamentu pieg?de nevar tikt uzskat?ta par “papildin?jumu pamatpakalpojumam t?d?j?di, ka m?r?is nav sa?emt šo pakalpojumu k? t?du, bet izmantot to k? l?dzekli, lai vislab?kajos apst?k?os izmantotu

pakalpojuma sniedzēja pamatpakalpojumu". Ja ārsts sniedz diagnostikas, receptes izrakstīšanas un uzraudzības pakalpojumus, kas lielā mērā tika aprakstīti atbildē uz Tiesas jautājumiem, būtu mērķslēgi sacīt, ka pielietotos medikamentus ir piegādājis cita persona un tas ir bijis "līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos izmantotu šos pakalpojumus". Medikamentu piegāde ir loģiski cieši saistīta ar ārsta pakalpojumiem, bet tā ir nedalāmi nodalīta no tiem un nav līdzeklis, lai tos izmantotu vislabākajos apstākļos. Faktiski varētu pat domāt, ka medikamentu piegāde ir galvenais pacientu interesējošais aspekts un diagnostika, receptes izrakstīšanas un medikamentu pielietošanas uzraudzības pakalpojumi – līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos izmantotu šo piegādi.

51. Vēl atliek apsvērt, vai nodokļu neitralitātes princips nosaka atšķirīgu iznākumu.

52. Es piekrītu Komisijai, ka tas tā nav.

53. Šis princips nevar paplašināt atbrīvojuma darbības jomu, ja attiecīgā norāde nav skaidri formulēta. Tas nav primāro tiesību princips, bet interpretācijas princips, kas ir jāpiemēro vienlaikus ar atbrīvojumu šauras interpretācijas principu (28).

54. Šajā ziņā Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta formulējums ir stingri nošķirta aprāpe, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – pienācīgā kārtā atzītas līdzīgās iestādes un tā, ko – citas personas un citos sociālos apstākļos – sniedz, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās.

55. Ja atšķirīgā attieksmē tādējādi ir skaidri formulēta Sestajā direktīvā, to nevar ignorēt, attiecībā pret tiesību akta tekstu piešķirot prioritāru nozīmi interpretācijas principam, kuram tādā nav.

56. Dalībvalsts tomēr var saglabāt iespēju pretoties jebkādiem konkurences izkropošanas draudiem, izmantojot tiesības paredzēt nosacījumus, "lai nepieautu nekādu [...] āunprātīgu izmantošanu", kā ir noteikts Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punktā, vai atbilstoši 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktam atteikties piešķirt atbrīvojumu preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, kuri citādi būtu atbrīvoti saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja to pamatmērķis būtu "gūt [...] papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis". Tomēr katrs šāds pasākums nozīmētu ierobežot atbrīvojumu darījumiem, kas ir cieši saistīti ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, nevis to paplašināt, attiecinot to uz darījumiem, kuri ir cieši saistīti ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Citiem vārdiem, tas nozīmētu nodokļa uzlikšanu gadījumos, kad nodokļa piemērošana nav paredzēta, tā vietā, lai paplašinātu atbrīvojuma no PVN darbības jomu.

57. Es atzīstu, ka viedoklis, pie kāda esmu nonākusi, – ka medikamentu piegādei var tikt piemērots PVN vai tā no nodokļa atbrīvota atkarībā no konteksta, kādā tie tiek pielietoti – var likties pretī intuitīvajai. Tāū sacīt, ka ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, tāpat kā ar 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir paredzēts aptvert darbības, kuras ir cieši saistītas ar aprakstīto aprūpi, nozīmētu mēģināt pirmajā tiesību normā izlasīt vārdus, kuru tajā nav. Protams, var izdarīt secinājumu, ka tiesību aktā varētu būt nepilnība. Ja tā, tad tas ir jautājums, ar ko ir jānodarbojas likumdevējam. Man tomēr nešķiet pareizi attiecināt Tiesas spriedumu Komisija/Francija (29) izmantoto argumentāciju uz visiem gadījumiem, kuros PVN piemērošana varētu izraisīt izmaksu palielināšanu, ja nav nevienas skaidras norādes uz šādu likumdevēja nodomu.

Secinājumi

58. Ēmot vār? visus iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem jautājumiem būtu jāatbild šādi:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “cieši saistītas darbības” aptver gan preču piegādi, gan arī pakalpojumu sniegšanu;

2) lai preču piegāde vai pakalpojuma sniegšana varētu tikt atbrīvota kā ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistīta darbība atbilstoši Direktīvas 77/388/EEK 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam, nav obligāti vajadzīgs, lai to veiktu persona, kura sniedz attiecīgo aprūpi;

3) Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, kuras

i) ir cieši saistītas ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, Direktīvas 77/388/EEK 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē,

ii) ir fiziski un ekonomiski nošķirtas no šādas medicīniskās aprūpes sniegšanas un

iii) nav cieši saistītas ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi šīs pašas direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē,

nedod tiesības uz atbrīvojumu atbilstoši nevienai no šīm abām tiesību normām.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.). Tā tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), ar kuru tika pārstrādāta Sestās direktīvas struktūra un formulējumi, principā neradot izmaiņas materiāltiesiskajai regulējuma (skat. preambulas trešo apsvērumu).

3 – Skat. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu.

4 – Skat. Direktīvas 2006/112 96.–99. pantu.

5 – Skat. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu. Angļu valodas versijā abās tiesību normās ir izmantots jēdziens “medical care” [medicīniskā aprūpe], bet dažādu citu valodu versijās ir izmantoti atšķirīgi termini. Tomēr Tiesa ir atzinusi, ka abu nozīme ir vienāda (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier*, *Recueil*, I-12911. lpp., 46.–50. punkts).

6 – Skat. Direktīvas 2006/112 134. pantu.

7 – Skat. Direktīvas 2006/112 III pielikuma 3. pozīciju.

8 – Papildus angļu valodas versijai skat., piemēram, ungāru, maltiešu un zviedru valodas versijas.

- 9 – Tostarp vis?s piec?s valodu versij?s, iz?emot ang?u valodu, kur?s Sest? direkt?va s?kotn?ji tika pie?emta, – d??u, n?derlandiešu, fran?u, v?cu un it??u.
- 10 – OV 1973, C 80, 1. lpp.; 14. panta 1. punkta b) apakšpunkts.
- 11 – Burtiski tulkojot: “hospitaliz?cijas un vesel?bas apr?pes pakalpojumi un citi [t.i., citu pakalpojumu sniegšana], kas ir ar t?m saist?ti”.
- 12 – Skat., piem?ram, 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?41/09 Komisija/N?derlande (Kr?jums, l?831. lpp., 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? 1998. gada 2. apr??a spriedumu liet? C?296/95 *EMU Tabac u.c. (Recueil, l?1605. lpp., 36. punkts)*.
- 13 – 2005. gada 1. decembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?394/04 un C?395/04 (Kr?jums, l?10373. lpp., 25. punkts).
- 14 – 2010. gada 10. j?nija spriedums liet? C?262/08 (Kr?jums, l?5053. lpp., 40. punkts).
- 15 – 1988. gada 23. febru?ra spriedums liet? C?353/85 (*Recueil, 817. lpp., 33.–35. punkts*).
- 16 – Skat. ar? tabulveida anal?zi, kas ir ietverta manu secin?jumu liet? *CopyGene* (min?ta iepriekš 14. zemsp?tras piez?m?) 27. punkt?.
- 17 – K? nesenu piem?ru skat. 2012. gada 15. novembra spriedumu liet? C?174/11 *Zimmermann*, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra.
- 18 – 2001. gada 11. janv?ra spriedums liet? C?76/99 (*Recueil, l?249. lpp., 23. punkts*).
- 19 – Skat., piem?ram, 2006. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?106/05 *L.u.P.* (Kr?jums, l?5123. lpp., 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra) un spriedumu liet? *CopyGene* (min?ts iepriekš 14. zemsp?tras piez?m?, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 20 – Saska?? ar kuru atbr?vojumu attiecina uz “t?du pakalpojumu sniegšanu un t?du pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?ti ar soci?l?s apr?pes un soci?l?s nodrošin?šanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ?aužu pansion?ti, publisko ties?bu subjekti vai citas organiz?cijas, ko attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par labdar?bas organiz?cij?m”.
- 21 – Spriedums liet? *Zimmermann* (min?ts iepriekš 17. zemsp?tras piez?m?, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 22 – Min?ts iepriekš 15. zemsp?tras piez?m?, 33. punkts.
- 23 – Skat. iepriekš 37. punktu un 22. zemsp?tras piez?mi.
- 24 – K? ?oti nesenu piem?ru skat. 2013. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?18/12 *Žamberk*, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra.
- 25 – Skat., piem?ram, spriedumu liet? *CopyGene* (min?ts iepriekš 14. zemsp?tras piez?m?, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 26 – Skat., piem?ram, spriedumu liet? *L.u.P.* (min?ts iepriekš 19. zemsp?tras piez?m?, 24. un 32. punkts).

27 – 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-44/11 *Deutsche Bank*, 20.–29. punkts; skat. arī manus secinājumus šajā lietā, 26.–32. punkts.

28 – Skat. spriedumu lietā *Deutsche Bank* (minēts iepriekš 27. zemsvērās piezīmē, 45. punkts).

29 – Minēts iepriekš 27. punktā, 18. zemsvērās piezīme.