ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [*M. POIARES MADURO*] SECINĀJUMI, sniegti 2006. gada 7. martā [1]

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Bundersfinanzhof* (Vācija) uzdod jautājumu Tiesai par 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 (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") [2] interpretāciju.

2. Precīzāk jautājums attiecas uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta un 2. punkta interpretāciju, lai noteiktu, kādus nosacījumus dalībvalstis var paredzēt medicīnisko analīžu, kas veiktas privātā laboratorijā ārpus aprūpes iestādes pēc ārsta nozīmējuma, atbrīvošanai no PVN.

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

I — Fakti, atbilstošās tiesību normas un Tiesai uzdotais jautājums

3. *L.u.P. GmbH* (turpmāk tekstā — "*L.u.P.*") ir Vācijas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras vienīgais dalībnieks ir doktors Ingo Šarmans [*Ingo Scharmann*], laboratorijas ārsts. *L.u.P.* veica medicīniskās analīzes divu laboratoriju apvienību uzdevumā, kurās ir apvienojušies ģimenes ārsti. Tie nozīmēja šīs analīzes to sniegtās aprūpes ietvaros.

4. *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] *Bochum-Mitte* (turpmāk tekstā — *Finanzamt*) uzskatīja, ka *L.u.P.* pakalpojumiem laboratoriju apvienībām ir uzliekams apgrozījuma nodoklis (turpmāk tekstā — PVN). Lēmumu par atteikumu atbrīvot no PVN *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] apstiprināja ar pamatojumu, ka *L.u.P.* gan ir "cita medicīnisku pārbaužu iestāde" *Umsatzsteuergesetz 1980/1993* (turpmāk tekstā — "*UStG*") 4. panta 16. punkta nozīmē, taču tās pakalpojumi nav sniegti vajadzīgajā pakāpē "ārsta uzraudzībā". Turklāt *L.u.P.* nav pierādījusi, ka

katrā no attiecīgi iepriekšējiem kalendārajiem gadiem vismaz 40 % tās pakalpojumu ir sniegti personām, kas nosauktas *UStG* 4. panta 15. punkta b) apakšpunktā.

6. Šajā normā minētās personas ir sociāli apdrošinātie, sociālās palīdzības saņēmēji un vecuma pensijas, ko maksā sociālās apdrošināšanas iestāde, saņēmēji (vai kara upuri).

5. *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunkts nosaka:

"No darījumiem, kas minēti 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā, atbrīvojums attiecas uz:

[..]

7. Atbilstoši *UStG* 4. panta 14. punkta pirmajam teikumam no nodokļa ir paredzēts atbrīvot "ārsta, zobārsta, fizioterapeita, kustību terapeita, vecmātes profesionālo darbību vai citas līdzīgas medicīniskas darbības Likuma par ienākumu nodokli (*Einkommensteurgesetz*) 18. panta 1. punkta 1. apakšpunkta nozīmē un klīnikas ķīmiķa profesionālo darbību".

darbībām, kas cieši saistītas ar slimnīcu, diagnostikas centru un citu ārstēšanas, diagnostikas vai medicīnisku pārbaužu iestāžu darbību, [..] ja

[..]

8. *Bundesfinanzhof* uzskata, ka medicīniska laboratorija, kas darbojas kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību, arī var tikt atbrīvota atbilstoši *UStG* 4. panta 14. punktam. Saskaņā ar *Bundesverfassungsgericht* vienlīdzīgas attieksmes principam ir pretēja jebkura atšķirīga attieksme, atbrīvojot no PVN, pamatojoties uz uzņēmuma juridisko formu.

c) diagnostikas centros un citās medicīniskās aprūpes, diagnostikas vai medicīnisku analīžu iestādēs pakalpojumi tiek sniegti ārstu uzraudzībā, un iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz 40 % pakalpojumu ir sniegti 15. punkta b) apakšpunktā nosauktajām personām."

9. *L.u.P.* iesniedza *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] "Revision" [kasācijas]

sūdzību par *Finanzgericht* lēmumu, kas savukārt nolēma uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai 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 un 2. punktā paredzētie nosacījumi ir piemērojami attiecībā uz laboratorijā veikto medicīnisko analīžu, ko nozīmējis ģimenes ārsts, atbrīvošanu no nodokļa arī tad, ja šo ārstu sniegtā aprūpe vienmēr ir atbrīvota no nodokļa?"

10. Ar šo jautājumu Tiesai tiek lūgts interpretēt Sesto direktīvu, it īpaši tās 13. panta A daļas 1. punktu, kas nosaka:

"1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko 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 līdzīgas iestādes;

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

[..]"

11. Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktam dalībvalstis var piešķirt šā panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot

to vienam vai vairākiem no šajā pantā nosauktajiem nosacījumiem [3].

vai tās atbilst vienai no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā (turpmāk tekstā — "b) apakšpunkts") vai 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā (turpmāk tekstā — c) apakšpunkts) paredzētajām kategorijām. Tālāk, pieņemot, ka uz analīžu pakalpojumiem attiecas viens no abiem apakšpunktiem, es aplūkošu nosacījumu, ko dalībvalstis var paredzēt šiem atbrīvojumiem, noteikšanas problēmu.

II — Analīze

12. Tiesai jau ir bijusi iespēja interpretēt Sestās direktīvas normas, kas ir pamatā *Bundesfinanzhof* lēmumam par prejudiciāla jautājuma uzdošanu. Tomēr to, kā tieši saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktu ir jākvalificē pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, un ar kādiem nosacījumiem dalībvalstis var atbrīvot no nodokļa analīzes, kas veiktas tādos apstākļos kā šajā lietā, Tiesa katrā ziņā vēl nav īpaši pārbaudījusi.

A — *Par L.u.P. sniegto pakalpojumu, ko veido medicīniskās analīzes, raksturu*

14. Vispirms ir jānoskaidro, vai tādas medicīniskās analīzes kā šajā lietā aplūkotās var uzskatīt par "medicīnisko aprūpi" vai arī par ar medicīnisko aprūpi "cieši saistītām darbībām", kas ir paredzētas b) apakšpunktā.

13. Vispirms ir jāpārbauda, vai šādas analīzes var atbrīvot no PVN, tādēļ ir jākonstatē,

15. Šajā sakarā ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru b) un c) apakšpunktos paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirīgu PVN režīmu piemērošanu [4]. Turklāt "Sestās direk-

3 — Runa ir par šādiem nosacījumiem: "— iestādēm nedrīkst būt mērķis sistemātiski gūt peļņu, jebkura peļņa nedrīkst tikt sadalīta, bet gan to novirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai, — tās pamatā brīvprātīgi pārvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteresētas attiecīgo darbību iznākumā, — tās piemēro cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, — zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, — attiecīgo pakalpojumu atbrīvojums nedrīkst radīt konkurences traucējumus, piemēram, nostādot neizdevīgā stāvoklī komercuzņēmumus, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis".

4 — Skat. kā jaunāko 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia* (Krājums, I-10373. lpp., 15. punkts); 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts) un 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 11. punkts).

tīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri, pieņemot, ka tie ir izņēmumi no vispārēja principa, atbilstoši kuram PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko nodokļu maksātājs ir sniedzis pret atlīdzību"[5].

16. Tātad ir jāpārbauda iemesls b) un c) apakšpunktos paredzētā atbrīvojuma no PVN regulējumam, lai noteiktu, kādus pakalpojumus var atbrīvot saskaņā ar šīm tiesību normām. Turklāt ir skaidrs, ka gan b), gan c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu kopējais mērķis ir samazināt medicīniskās aprūpes izmaksas un padarīt šo aprūpi pieejamāku indivīdam[6]. Ņemot vērā šo iemeslu, problēma nav tik daudz tā, vai medicīniskās analīzes vispār var atbrīvot no nodokļa saskaņā ar vienu no šiem apakšpunktiem, bet gan drīzāk tā, kurš tieši atbrīvojuma režīms uz to attiecas.

17. Tātad ir jānosaka, vai pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, ietilpst b) apakšpunktā vai c) apakšpunktā noteiktajās kategorijās. Patiesībā ne tikai c) apakšpunkts neattiecas uz darījumiem, kas cieši saistīti ar medicīnisko aprūpi, bet arī b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanai, atšķirībā no c) apakšpunktā noteiktā atbrīvojuma, dalībvalstis var brīvi paredzēt noteiktus nosacījumus, kas paredzēti 13. panta A daļas 2. punktā, ja attiecīgie pakalpojumu sniedzēji nav publisko tiesību subjekti.

18. Specifiskā problēma, vai pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, pieder pie b) vai c) apakšpunkta, nav atrisināma, pārbaudot vienīgi abu apakšpunktu pamatā esošo vispārīgo mērķi. Tādā veidā var tikai noteikt, kā Tiesa jau ir konstatējusi, ka minētajos b) un c) apakšpunktos izmantotie jēdzieni nav interpretējami "īpaši šauri"[7].

19. Attiecībā uz iespējamo b) apakšpunkta piemērošanu vispirms ir jānosaka, vai aplūkotie pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, ietilpst jēdzienā "medicīniskā aprūpe" šīs tiesību normas nozīmē. Tālāk ir jākonstatē, vai b) apakšpunktā ietilpst tādas

5 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Ygeia* (15. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Stichting Uitvoering* (13. punkts).

6 — 2003. gada 6. novembra spriedums lietā C-45/01 *Dornier* (*Recueil*, I-12911. lpp., 43. punkts); 2001. gada 11. janvāra spriedums lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts) un 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 29. punkts).

7 — Iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija (23. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier* (48. punkts).

medicīnisko analīžu laboratorijas kā *L.u.P.*, jo tajā ir runa par "slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem, vai arī citām pienācīgā kārtā atzītām līdzīgām iestādēm".

20. Attiecībā uz pirmo aspektu Tiesai jau ir bijusi iespēja spriest par līdzīgu jautājumu iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Francija. Šajā lietā bija jānosaka, vai paraugu nosūtīšanai laboratorijai, kas pēc tam veiks medicīniskās analīzes, ir piemērojams atbrīvojums saskaņā ar b) apakšpunktu. Tiesa nolēma, ka "paraugu ņemšana un paraugu nodošana specializētai laboratorijai ir pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar analīzi, tāpēc tiem ir jābūt pakļautiem tam pašam nodokļu režīmam un tādējādi tiem nedrīkst uzlikt PVN" [8] kā darījumiem, kas cieši saistīti ar medicīnisko aprūpi b) apakšpunkta nozīmē. Tātad Tiesa uzskata, ka pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, ietilpst b) apakšpunktā.

21. Kā izriet no sprieduma lietā Komisija/Francija, piemērojot b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ir jāņem vērā darbības mērķis [9]. Turklāt Tiesa ir līdzīgi konstatējusi attiecībā uz c) apakšpunktu, ka "medicīniskā pakalpojuma mērķis ir noteicošs, nosakot, vai tas ir atbrīvojams no PVN" [10].

22. Tā kā Tiesa uzskata, ka "medicīniskās aprūpes" pakalpojumu, uz ko attiecas b) apakšpunkts, tāpat kā "medicīniskās aprūpes sniegšanas, darbojoties medicīniskās profesijās", kas minētas c) apakšpunktā, mērķis ir "diagnosticēt, aprūpēt un, cik vien iespējams, izārstēt slimības vai veselības traucējumus" [11]. Citiem vārdiem sakot, ka attiecīgo pakalpojumu var atbrīvot no nodokļa gan saskaņā ar b) apakšpunktu, gan arī ar c) apakšpunktu tikai tad, ja tam ir terapeitisks mērķis [12].

23. Vēl ir jāuzsver, ka nesen Tiesa īpaši spriedumos lietā *Unterpertinger* un lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* ir precizējusi attiecībā uz c) apakšpunkta piemērošanu, ka terapeitiskais mērķis nav jāsaprot pārāk šauri, no nodokļa var atbrīvot

8 — Iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija (30. punkts).

9 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija (24. punkts), kurā tiek izcelta nepieciešamība ņemt vērā, "kādiem nolūkiem tiek ņemti šie paraugi" un iepriekš minēto spriedumu lietā *Ygeia* (22. punkts).

10 — 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-212/01 *Unterpertiger* (*Recueil*, I-13859. lpp., 42. punkts) un ģenerāladvokātes Štiksas-Haklas [*Stix-Hackl*] secinājumi šajā lietā (66.–68. punkts, uz kuriem ir tieša norāde spriedumā).

11 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier* (48. punkts), 2000. gada 14. septembra spriedums lietā C-384/98 *D* (*Recueil*, I-6795. lpp., 8. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā *Kügler* (38. punkts) un pēdējais iepriekš minētais spriedums lietā *Ygeia* (24. punkts).

12 — Iepriekš minētais spriedums lietā *D* (19. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā *Kügler* (39. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā *Unterpertiger* (40. punkts) un 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (*Recueil*, I-13989. lpp., 58. punkts).

arī profilaktīvus medicīniskos pakalpojumus [13]. "Pat ja personām, kurām tiek veiktas pārbaudes vai citas medicīniskas iejaukšanās ar profilaktisku raksturu, netiek konstatētas nekādas slimības vai veselības anomālijas, šo pakalpojumu ietveršana "medicīniskās aprūpes sniegšanas" jēdzienā atbilst veselības aprūpes cenu samazināšanas mērķim, kas ir kopīgs gan Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, gan šī paša punkta c) apakšpunktā noteiktajam atbrīvojumam no nodokļa." [14]

24. Manuprāt, nav nekāda pamata pārtraukt Tiesas radīto vienoto un saskanīgo šo apakšpunktu interpretāciju attiecībā uz darbību, kas ietvertas šajos apakšpunktos, raksturu. Tādējādi Tiesas izdarītā "medicīniskās aprūpes sniegšanas, darbojoties medicīniskās [..] profesijās" jēdziena, kas noteikts c) apakšpunktā, interpretācijai jāatbilst "medicīniskās aprūpes" jēdziena, kas noteikts b) apakšpunktā, interpretācijai. Šajā sakarā es, pirmkārt, norādu, ka Tiesa ir nepārprotami konstatējusi, ka jēdziens medicīniskā aprūpe 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietver jebkuras aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās profesijās 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē [15]. Otrkārt, abu apakšpunktu mērķis ir "regulēt medicīniskās aprūpes pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa kopumu šaurā nozīmē" [16].

25. Patiesībā šiem apakšpunktiem ir dažādi mērķi. Bet "kritērijs abu šo 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktos iekļauto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas jomas noteikšanai ir mazāk saistīts ar pakalpojumu raksturu, nekā ar to sniegšanas vietu" [17]. Tas nozīmē, ka atbilstoši b) apakšpunktam "ir atbrīvojami no nodokļa tādi pakalpojumi, ko veido medicīniskās aprūpes kopums iestādēs, kam ir tāds sociāls mērķis kā cilvēku veselības aizsardzība, bet šī punkta c) apakšpunkts ir piemērojams pakalpojumiem, ko sniedz ārpus slimnīcām, pamatojoties uz uzticību starp pacientu un aprūpētāju" [18].

13 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Unterpertinger* (40. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (58. punkts). Skat. ģenerāladvokātes Kristīnes Štiksas-Haklas secinājumus šajās lietās (72.–75. punkts), kuros viņa ir lūgusi paplašināt darbību ar terapeitisku mērķi jēdzienu, tajā iekļaujot arī "darbības, kuru tiešais mērķis nav aprūpe, bet kas attiecas tikai uz profilaksi" (72. punkts). Skat. šajā sakarā zināmā mērā iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler* (40. punkts).

14 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Unterpertinger* (40. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (58. punkts).

15 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier* (50. punkts).

16 — Iepriekš minētais spriedums lietā lietā *Kügler* (36. punkts). Skat. ģenerāladvokātes Štiksas-Haklas iepriekš minētos secinājumus lietā *Unterpertiger* (71. punkts), kuros ir teikts: "Abi atbrīvojumi kopā [..] atbilst mērķim kopumā atvieglot piekļuvi medicīniskajai aprūpei."

17 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier* (47. punkts) pielikumā 1988. gada 23. februāra spriedumam lietā 353/85 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, 817. lpp., 32. un 33. punkts). Par to pašu skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler* (35. punkts).

18 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier* (47. punkts), iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (33. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Kügler* (35. punkts).

26. Tādējādi jēdziens "medicīniskā aprūpe", kas ir paredzēts minētajā b) apakšpunktā, tāpat kā šī punkta c) apakšpunkts ietver "medicīniskos pakalpojumus, kas ir sniegti ar mērķi [..] aizsargāt cilvēka veselību, tajā skaitā to saglabāt vai atjaunot" [19]. Citiem vārdiem sakot, šis jēdziens aptver gan ārstējošo, gan profilaktisko medicīnisko aprūpi.

27. Preventīvās medicīniskās aprūpes jomā nav jādiagnosticē slimības, kā arī jāveic terapeitiskas darbības šaurā nozīmē [20]. Centrālais elements ir pacienta novērošana un izmeklēšana, lai tieši novērstu nepieciešamību nākotnē diagnosticēt un ārstēt iespējamās slimības.

28. Ārsta nozīmētu medicīnisku analīžu veikšana ir ārsta novērošanas būtiska daļa [21], bez kuras acīmredzami nevarētu pastāvēt cilvēka veselības aizsardzība, tajā skaitā arī veselības saglabāšana un atjaunošana. Citiem vārdiem sakot, medicīniskā aprūpe kā darbību kopums, kas atbilstoši to funkcijām ir paredzētas, lai saglabātu vai atjaunotu veselību, ir process, ko veido darbības, kuru mērķis ir saglabāt vai atjaunot veselību un kurās noteikti ietilpst novērošanas un izmeklēšanas pasākumi un vajadzības gadījumā arī diagnostikas un aprūpes pasākumi. Šajā nozīmē medicīniskās analīzes, ja tās ir nozīmējis ārsts, ir medicīniskās aprūpes pakalpojumi.

29. Tātad tādas medicīniskās analīzes kā *L.u.P.* veiktās, ņemot vērā to mērķi, ietilpst medicīniskās aprūpes jēdzienā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta nozīmē.

30. Cits jautājums ir par to, vai šīs medicīniskās aprūpes darbības, ko veic cita analīžu laboratorija, tuvāk aplūkotas, ietilpst b) vai c) apakšpunkta piemērošanas jomā. Atbilde uz šo jautājumu, kā jau minēts, ir atkarīga no tā, vai attiecīgie pakalpojumi tiek sniegti ārpus slimnīcām vai līdzīgām iestādēm, pamatojoties uz uzticību starp pacientu un aprūpētāju, tā prakses vietā vai mājās [22]. Tātad atbilde ir vairāk atkarīga no vietas, kurā tiek veikta darbība, nekā no pašas darbības rakstura.

31. Šajā sakarā es pretēji tam, ko Komisija pauž rakstveida paskaidrojumos, uzskatu, ka šis pants attiecas uz laboratoriju, kas veic

19 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Unterpertinger* (41. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (59. punkts).

20 — Proti, diagnosticēšana ir darbība, ar ko ārsts konstatē slimību, ja pastāv tai raksturīgās pazīmes.

21 — Tas ir spēkā neatkarīgi no tā, vai ārsts veic šos izmeklējumus vai analīzes pats novērošanas ietvaros vai prasa to veikt trešajai personai, it īpaši ņemot vērā šo analīžu specializēto raksturu.

22 — Skat. iepriekš, 25. punkts.

ārstu nozīmētas medicīniskās analīzes — un tādējādi sniedz manis aprakstītajā nozīmē "medicīniskās aprūpes" pakalpojumus atbilstoši šī jēdziena nozīmei b) apakšpunktā, jo pantā ir runa par "medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem vai arī citām pienācīgā kārtā atzītām līdzīgām iestādēm".

32. Pamats b) vai attiecīgi c) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa ir vienāds neatkarīgi no tā, vai analīzes tiek veiktas slimnieku aprūpes iestādē vai tās veic ārsts savā prakses vietā (ja viņam ir atbilstoša kvalifikācija un tehniskie līdzekļi), vai, tieši pretēji, tās tiek nodotas medicīnisko analīžu izdarīšanai tam īpaši paredzētās iestādēs. Ņemot vērā mērķi samazināt medicīniskās aprūpes izmaksas, šāda atšķirīga pieeja nebūtu saprotama. Šeit atbalstītā interpretācija visdrīzāk atbilst nodokļa neitralitātes principam, ka uzņēmēji, kas veic līdzīgus darījumus, uzliekot PVN, nedrīkst tikt aplūkoti atšķirīgi [23].

33. Jāmin arī, ka pakalpojumam, ko veido medicīniskās analīzes, var būt jāpiemēro c), nevis b) apakšpunkts, ja šis pakalpojums tiešām ir sniegts, pamatojoties uz uzticību starp aprūpētāju un pacientu. Kā, šķiet, izriet no prejudiciālā jautājuma, šajā gadījumā analīzes tomēr nevar uzskatīt par izdarītām, pamatojoties uz uzticību starp pacientu un aprūpētāju, kas Tiesas judikatūras nozīmē ļauj tās uzskatīt par ietilpstošām c) apakšpunkta piemērošanas jomā [24].

34. Turklāt rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka ir nepieciešams nošķirt medicīnisko analīžu laboratorijas, kam ir tiešas līgumsaistības ar pacientu, un laboratorijas, kas uztur attiecības tikai ar ārstu, kas ir prasījis analīzi. Tikai pirmajā gadījumā pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, varētu ietilpt atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā, jo tie ir vērsti pret šī pakalpojuma gala patērētāju. Otrajā gadījumā ir runa tikai par pakalpojumiem, kas tiek sniegti pakārtoti medicīniskās aprūpes pakalpojumiem. To adresāts tātad ir medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniedzējs un nevis šo pakalpojumu gala adresāts un tāpēc uz to neattiecas atbrīvojums no PVN. Komisija pamato savu apgalvojumu ar Tiesas

23 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler*, 30. punkts.

24 — Skat. iepriekš 25. punktā minēto judikatūru.

spriedumiem lietā Komisija/Vācija [25], lietā *Skandia* [26], lietā *CSC Financial Services* [27] un lietā *Arthur Andersen Consulting* [28], kurās apakšuzņēmēju veiktās darbības, kas saistītas ar pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, tika uzskatītas par apliekamām ar nodokli. Es nepiekrītu šim Komisijas apgalvojumam.

35. Runa ir par apgalvojumu, kas ir pretējs uzskatam, ko Tiesa ir paudusi iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Francija. Tajā nepārprotami ir konstatēts, ka, lai piemērotu b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, nav svarīgi, vai "laboratorija, kas noņem paraugus, veic analīzi pati vai arī uztic to citai laboratorijai, paliekot atbildīga pacientam, vai arī izdarāmās analīzes rakstura dēļ tai paraugs ir jānodod specializētai laboratorijai" [29]. Citiem vārdiem sakot, tas, ka laboratorija uztic medicīniskās analīzes veikšanu citai laboratorijai, nenozīmē, ka uz šo analīzi, ko veic laboratorija, kam tā uzticēta, vairs neattiecas b) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no nodokļa.

36. Komisijas minētā judikatūra attiecas uz atbrīvojumiem no PVN, kas neattiecas uz darbībām vispārējās interesēs. Turklāt šajā judikatūrā ir runa par atbrīvojumiem no nodokļa, kas pieņemti citu iemeslu dēļ nekā tie, kas ir pamatā atbrīvojumiem, kas ir paredzēti b) un c) apakšpunktos attiecībā uz medicīniskās aprūpes darbībām [30].

37. Tādēļ es uzskatu, ka interpretāciju, kas līdz šim ir veikta attiecībā uz atbrīvojumu no

25 — 1985. gada 11. jūlija spriedums lietā 107/84 Komisija/Vācija (*Recueil*, 2655. lpp., 20. punkts), kurā ir konstatēts, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts attiecas tikai uz *Deutsche Bundespost* sniegtajiem pakalpojumiem un tas neattiecas uz pakalpojumiem, ko iepriekš pret atlīdzību *Deutsche Bundespost* sniedz pārvadātāji uzņēmumi.

26 — 2001. gada 8. marta spriedums lietā C-240/99 *Skandia* (*Recueil*, I-1951. lpp., 40. un 41. punkts), kurā ir pasludināts, ka apdrošināšanas līgumu pārvalde, ko veic juridiska persona, kas darbojas apdrošināšanas sabiedrības vārdā, nav atbrīvota no nodokļa kā "apdrošināšanas pakalpojums" Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) apakšpunkta nozīmē, jo šai sabiedrībai nav līgumsaistību ar apdrošināto un tā neuzņemas nekādus risku saistībā ar apdrošināšanu.

27 — 2001. gada 13. decembra spriedums lietā C-235/00 *CSC Financial Services* (*Recueil*, I-10237. lpp., 39. un 40. punkts). Tiesa ir apstiprinājusi, ka attiecībā uz jēdziena "starpniecība" interpretāciju Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 5. punkta nozīmē, ka starpnieks saņem atbrīvojumus no nodokļa tikai tad, ja tas "ieņem vienas līguma par finanšu produktu puses vietu". Tādējādi "runa nav par starpniecību, ja viena no līgumslēdzējām pusēm uztic apakšuzņēmējam daļu no tādām faktiskajām darbībām, kas saistītas ar līgumu, kā otras puses informēšana, pieteikumu par parakstīšanos uz vērtspapīriem pieņemšana un apstrāde, kas ir līguma priekšmets. Šādā gadījumā apakšuzņēmējs ieņem finanšu produkta piedāvātāja vietu un tāpēc nav starpnieks, kas neieņem līgumslēdzēja vietu minētās tiesību normas nozīmē".

28 — 2005. gada 3. marta spriedums lietā C-472/03 *Arthur Andersen* (Krājums, I-171. lpp.), kurā ir pieņemts, ka noteiktas *back-office* darbības, ko parasti veic apdrošinātājs un kas ir nodotas ārējam apakšuzņēmējam, kurš nepārņem apdrošināšanas risku un arī nedarbojas kā apdrošināšanas aģents vai starpnieks, nevar atbrīvot no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) apakšpunktam.

29 — Iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija (28. punkts). Iepriekš minētajā spriedumā lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute resolution services* (67. pukts) ir līdzīgi pateikts, ka apstāklis, ka trešās personas, proti, uzdevuma devēji, kontrolē un pieprasa ārsta izmeklēšanas veikšanu, neizslēdz to, ka šo izmeklējumu mērķis ir veselības aizsardziba, un līdz ar to tie ir arī atbrīvoti no nodokļa.

30 — Skat. it īpaši par apdrošināšanas darbību un darījumu, ko veic apdrošināšanas aģenti un starpnieki, atbrīvošanas no nodokļa mērķi iepriekš minēto spriedumu lietā *CPP* (23. punkts), ģenerāladvokāta A. Sadžo [*A. Saggio*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Skandia* (23. punkts) un manus secinājumus lietā *Arthur Andersen* (13. punkts).

nodokļa regulējumu b) un c) apakšpunktos — un kas vienlaikus ir acīmredzama jau minētajā spriedumā lietā Komisija/Francija — nevajag tālāk ierobežot, lai panāktu tās atbilstību hipotētiskai lielākas saderības un vienotības ar judikatūru vajadzībai, ko min Komisija un kas attiecas uz noteiktu pakalpojumu, kas atbrīvoti no nodokļa, nodošanu apakšuzņēmējiem. Ja pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, kā šajā gadījumā, paši ir "medicīniskā aprūpe" iepriekš minētajā nozīmē, ko sniedz "citas [..] līdzīgas iestādes" b) apakšpunkta nozīmē, ne šīs tiesību normas tekstā, ne jēgā es nesaskatu pamatu paredzēt šo pakalpojumu atbrīvošanai no nodokļa papildu nosacījumu, kā to piedāvā Komisija. Piemērojamie nosacījumi izriet no 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta un 2. punkta.

B — *Par atbrīvošanas no nodokļa nosacījumu, ko dalībvalsts fakultatīvi nosaka pakalpojumiem, ko sniedz juridiskās personas, kas nav publisko tiesību subjekti, atbilstību 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam un 2. punktam*

38. Dalībvalstīm ir tiesības paredzēt vienu vai vairākus 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā minētos nosacījumus pakalpojumiem, ko sniedz juridiskas personas, kas nav publisko tiesību subjekti. Kā tas nepārprotami izriet no 13. panta A daļas 2. punkta, šos fakultatīvos nosacījumus var noteikt tikai pakalpojumiem, kas paredzēti b) apakšpunktā, bet nevar noteikt c) apakšpunktā paredzētajiem. Tātad Sestajā direktīvā nav vienādi regulēti b) un c) apakšpunktā paredzētie dažādie atbrīvojumi, attiecinot uz b) apakšpunktā ietvertajiem pakalpojumiem tādu atbrīvojuma no nodokļa regulējumu, kas *a priori* ir neizdevīgāks nekā regulējums, kas paredzēts pakalpojumiem, uz ko attiecas c) apakšpunkts. Tādējādi privātu laboratoriju sniegtajiem medicīnisko analīžu pakalpojumiem, uz ko attiecas b) apakšpunkts, dalībvalstis kā priekšnoteikumu atbrīvojumam no nodokļa var paredzēt vienu vai vairākus 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā minētos nosacījumus, kas neattiecas uz ārstiem, kas analīzi nozīmē atbilstoši c) apakšpunktam.

39. Jānorāda arī, ka — tā kā, manuprāt, runa ir par šaubām, kam pamatā ir *Bundesfinanzhof* prejudiciālais jautājums — attiecībā uz b) apakšpunktā paredzētajiem pakalpojumiem dalībvalstu tiesības noteikt nosacījumus atbrīvojumam no nodokļa neliek tām vienādi aplūkot "medicīniskās aprūpes" un "ar to cieši saistītos" pakalpojumus, ko sniedz juridiskas personas, kas nav publisko tiesību subjekti. Dalībvalstīm ir *tiesības katrā atsevišķā* gadījumā piešķirt b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu juridiskajām personām, kas nav publisko tiesību subjekti, pakļaujot tās noteiktiem nosacījumiem, turklāt, protams, ir jāievēro vispārīgais diskriminācijas aizlieguma princips. Šajā nozīmē, manuprāt, tām nav pienākuma noteikt vienādus nosa-

cījumus abiem pakalpojumu veidiem. Pirmām kārtām jau dalībvalsts var izlemt vienkārši b) apakšpunktā minētajai medicīniskā pakalpojuma, ko sniedz juridiskas personas, kas nav publisko tiesību subjekti, atbrīvošanai no nodokļa nenoteikt nevienu no 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā noteiktajiem nosacījumiem. Tad tai ir jābūt tiesīgai arī paredzēt nosacījumus *tikai* privātu tirgus dalībnieku sniegtiem medicīniskiem pakalpojumiem, kas *ir cieši saistīti* ar slimnīcu aprūpi un medicīnisko aprūpi. Šajā nozīmē es domāju, ka šaubas par iespējamo *UStG* 4. panta 16. punktā paredzētā regulējuma nesaderību ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu nav pamatotas, jo šis valsts tiesiskais regulējums nepārprotami nosaka nosacījumus tikai darbību, kas "cieši saistītas" ar slimnīcu aprūpi vai medicīnisko aprūpi, atbrīvojumam no PVN.

40. Tā kā piemērojamās Vācijas tiesības "medicīniskās aprūpes" pakalpojuma, ko sniedz "citas [..] līdzīgas iestādes" Sestās direktīvas b) apakšpunkta nozīmē, atbrīvošanai no nodokļa *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā ir paredzēti nosacījumi, ir jāpārbauda, vai abi nosacījumi, kas atbrīvojumam ir paredzēti Vācijas tiesību normās, ir saderīgi ar Kopienu tiesībām.

41. *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā paredzētais nosacījums, ka "pakalpojumi tiek sniegti ārstu uzraudzībā", ir pretrunā Kopienu tiesībām. Nevienu no 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem nevar interpretēt tā, ka dalībvalstis varētu noteikt 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu no nodokļa piešķiršanai juridiskajām personām, kas nav publisko tiesību subjekti, nosacījumu par ārsta uzraudzību, kā tas ir noteikts Vācijas tiesību normās.

42. Attiecībā uz šo nosacījumu ir jānorāda, ka Tiesa spriedumā lietā *Dornier* ir skaidri konstatējusi, ka nosacījums par to, ka pakalpojumi jāsniedz ārstu uzraudzībā, pārsniedz rīcības brīvību, kas dalībvalstīm ir piešķirta Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, jo tā rezultātā netiek atbrīvoti no nodokļa pakalpojumi, ko uz pašu atbildību veic ārstiem radniecīgo profesiju pārstāvji. Jēdziens "medicīniskā aprūpe šajā tiesību normā aptver ne tikai pakalpojumus, ko sniedz tieši ārsti vai citi mediķi ārstu uzraudzībā, bet arī līdzīgus pakalpojumus, ko slimnīcās uz pašu atbildību sniedz personas, kas nav ārsti"[31].

31 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier* (70. un 71. punkts).

43. Attiecībā uz otru *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā paredzēto nosacījumu, ka iepriekšējā kalendārajā gadā vismaz 40 % pakalpojumu ir sniegti (sociāli) apdrošinātajiem, sociālās palīdzības saņēmējiem un vecuma pensijas saņēmējiem (vai kara upuriem), es uzskatu, ka, lai gan Sestajā direktīvā šāds nosacījums nav tieši paredzēts, tomēr var uzskatīt, ka ar to ir transponēts 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkta trešajā ievilkumā noteiktais fakultatīvais nosacījums, kurā tiek prasīts, lai juridiskās personas, kas nav publisko tiesību subjekti, kā priekšnoteikumu atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai "nosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām". Bet, ja šīs iestādes pakalpojumu izmantotāju daļa ir sociāli apdrošinātas personas, tas, iespējams, nodrošina to, ka šīs iestādes piemērotās cenas atbilst kompetento iestāžu noteiktajām cenām. Kaut arī, manuprāt, nav skaidrs, kāda iemesla dēļ 40 % pakalpojumu ir jāsniedz sociāli apdrošinātajiem, es uzskatu, ka šāds nosacījums atbilst Kopienu tiesībām, ja vien tas tiešām ir pamats iestādēm piemērot cenas, kas atbilst kompetento iestāžu apstiprinātajām cenām. Valsts tiesai ir jālemj, vai šis nosacījums ir piemērots pamats *L.u.P* piemērot cenas, kas atbilst kompetento iestāžu noteiktajām cenām.

III — Secinājumi

44. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ierosinu Tiesai atbildēt uz *Bundesfinanzhof* uzdoto prejudiciālo jautājumu šādi:

13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tā, ka tādi pakalpojumi, ko veido medicīniskās analīzes, kā šajā lietā, ir "medicīniska aprūpe", ko sniedz "citas [..] līdzīgas iestādes" iepriekš minētā 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē.