# GENERALINIO ADVOKATO
# M. POIARES MADURO IŠVADA,
pateikta 2006 m. kovo 7 d. [1]

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

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

3. *L.u.P.* GmbH (toliau – ieškovė) yra pagal Vokietijos teisę įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė, kurios vienintelis savininkas yra medikas laboratorinių tyrimų srityje Dr. Ingo Scharmann. Ieškovė atliko medicinos tyrimus dviejų laboratorinių bendrijų užsakymu, kurios buvo įsteigtos bendrosios praktikos gydytojų. Tyrimus jie paskyrė teikdami sveikatos priežiūros paslaugas.

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

4. *Finanzamt Bochum Mitte* (toliau – *Finanzamt*) nuomone, ieškovės paslaugos laboratorinėms bendrijoms turi būti apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). *Finanzgericht* (Vokietija) sprendimą dėl atsisakymo atleisti nuo PVM patvirtino remdamasis tuo, kad nors ieškovė yra „kita medicinos tyrimų įstaiga" Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1980/1993*, toliau – UStG) 4 straipsnio 16 punkto c papunkčio prasme, jos paslaugos deramai nebuvo atliktos „prižiūrint medikams". Be to,

1 — Originalo kalba: portugalų.
2 — OL L 145, p. 1.

ieškovė taip pat neįrodė, kad praėjusiais kalendoriniais metais mažiausia 40 % paslaugų buvo suteikta UStG 4 straipsnio 15 punkto b papunktyje išvardytiems asmenims.

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

5. UStG 4 straipsnio 16 dalies c papunktis nustato:

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

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

<...>

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

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

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

9. Tačiau ieškovė šį sprendimą kasacine tvarka apskundė *Bundesfinanzhof*, kuris nu-

sprendė pateikti Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai ir 2 dalis leidžia atleisti nuo mokesčio bendrosios praktikos gydytojų paskirtus medicinos laboratorinius tyrimus tik esant ten nurodytoms sąlygoms, net ir tuomet, kai gydytojų sveikatos priežiūros paslaugos nuo mokesčio atleidžiamos visais atvejais?“

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

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

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

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

<...> “

11. Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą valstybės narės atleisdamos institucijas, kurios nėra viešosios teisės subjektai, nuo mokesčio, kaip numa-

tyta 1 dalies b punkte, gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau sąlygų [3].

## II — Tyrimas

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

13. Pirmiausia reikia patikrinti, ar tokiems tyrimams gali būti taikomas atleidimas nuo PVM. Tam reikia nustatyti, ar jie atitinka rūšis, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte (toliau – b punktas) arba 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte (toliau – c punktas). Tuo atveju, jeigu aptariamos sveikatos priežiūros paslaugas apimtų bent vienas iš minėtų punktų, būtų toliau nagrinėjama sąlygų, kurių pagrindu valstybės narės gali taikyti atleidimą nuo mokesčio, nustatymo problema.

### A — *Dėl ieškovės suteiktų paslaugų, susijusių su medicinos tyrimais, kvalifikavimo*

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

15. Šiuo atveju dėmesys atkreiptinas į tai, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio yra savarankiškas Bendrijos teisės terminas, kuriuo siekiama išvengti skirtingo PVM sistemos taikymo kiekvienoje valstybėje narėje [4]. Be to, „sąvokos, kurios

3 — Šiuo atveju kalbama apie tokias sąlygas: „institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas tęsti teikiamas paslaugas ir gerinti finansavimą; institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginės, nei netiesioginės asmeninės naudos iš veiklos rezultatų; įkainiai už jų teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų įkainių, o įkainiai už paslaugas, kuriems tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, įkainius už panašias paslaugas; paslaugoms daroma išimtis negali taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės įstaigos, turinčios moketi pridėtinės vertės mokestį, atsidurtų mažiau palankioje padetyje".

4 — Žr. neseniai priimtą 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 15 punktas); 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, Rink. p. I 973, 15 punktas) ir 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737, 11 punktas).

vartojamos apibūdinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi būti aiškinamos griežtai, nes jos leidžia nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinama bet kuri atlygintinai apmokestinamojo asmens suteikta paslauga"[5].

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

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

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

19. Nagrinėjant b punkto taikymą visų pirma reikia nustatyti, ar aptariamos su medicinos tyrimais susijusios paslaugos yra „sveikatos priežiūros paslaugos" šios nuostatos prasme. Tam reikia nustatyti, ar tokios medicinos tyrimų laboratorijos kaip ieškovės,

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

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

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

gali būti priskiriamos b punktui, kuriame taip pat yra minimos „ligoninės, gydymo ir diagnostikos centrai bei kitos panašios deramai pripažintos įstaigos".

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

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

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

23. Be to, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neseniai sprendimuose *Unterpertinger*, *D'Ambrumenil* ir *Dispute Resolution Services* dėl c punkto taikymo nurodė, kad, atsižvelgiant į tai, jog terapinės paslaugos tikslas neturi būti suprantamas siaurąja prasme, prevencijos tikslais suteiktoms me-

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

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

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

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

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

dicinos paslaugoms gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio [13]: „net tais atvejais, kai žmonės, kuriems atliekami prevenciniai tyrimai ar kitos medicininės intervencijos, neserga jokia liga arba neturi sveikatos sutrikimo, minėtų paslaugų įtraukimas į terminus „sveikatos priežiūros paslaugos" ir „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas" atitinka sveikatos priežiūros paslaugų kainų mažinimo tikslą, kuris yra bendras tiek atleidimui nuo mokesčio, numatytam Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, tiek numatytam tos pačios dalies c punkte" [14].

24. Mano nuomone, nėra pagrindo atsisakyti aiškinti šiuos abu punktus vienodai ir nuosekliai, kaip nurodė Teisingumo Teismas, būtent dėl šiems punktams priskiriamų veiklos rūšių. Teisingumo Teismo pateiktas sąvokos „sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai" aiškinimas c punkto prasme turi atitikti sąvokos „sveikatos priežiūros paslaugos" b punkto prasme aiškinimą. Šiuo klausimu norėčiau pažymėti, kad, pirma, Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, jog sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos", numatyta 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, turi būti aiškinama kaip apimanti visas „sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai", 1 dalies c punkto prasme [15]. Antra, šių dviejų punktų tikslas yra „reglamentuoti visus medicinos paslaugų siaurąja prasme atleidimo nuo mokesčio atvejus" [16].

25. Akivaizdu, kad abiejų nuostatų taikymas skiriasi. Tačiau „šių dviejų atleidimo nuo mokesčio atvejų, numatytų 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose, taikymo sričių atribojimas yra labiau susijęs su paslaugos suteikimo vieta nei su jos pobūdžiu" [17]. Tai reiškia, kad pagal b punktą „ <...> nuo mokesčio atleidžiamos paslaugos, kurios apima visas sveikatos priežiūros paslaugas įstaigoje, siekiančioje socialinių tikslų, pavyzdžiui, žmonių sveikatos apsaugą, o tos pačios dalies c punktas numato paslaugų, suteiktų ne ligoninėse, tai yra teikėjo arba paciento gyvenamosiose vietose ar kitoje vietoje, esant konfidencialiems santykiams tarp paciento ir tiekėjo, atleidimą nuo mokesčio" [18].

13 — Sprendimas *Unterpertinger* (40 punktas) bei sprendimas *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* (58 punktas). Žr. generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvadą minėtiems sprendimams (72–75 punktai), kurioje prašoma išplėsti veiklą terapijos tikslais, siekiant įtraukti „ne tik veiklą, kuri tiesiogiai apima gydymą, bet ir veiklą, vykdomą tik prevencijos tikslais" (72 punktas). Tam tikra dalimi žr. sprendimą *Kügler* (40 punktas).

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

15 — Sprendimas *Dornier* (50 punktas).

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

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

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

26. Sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos", numatyta b punkte, kaip ir tos pačios dalies c punktas apima „medicinos paslaugas, suteikiamas su tikslu <...> apsaugoti (tai apima palaikymą bei reabilitaciją) asmens sveikatą" [19], kitaip sakant, apimant tiek sveikatos priežiūros paslaugas, tiek prevencijos tikslais teikiamas sveikatos priežiūros paslaugas.

27. Prevenciniais tikslais teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų srityje neatliekama nei ligų diagnozė [20], nei terapijos paslaugos siauràja prasme. Esminę reikšmę vaidina pacientų stebėjimas ir tyrimas prevenciniais tikslais tam, kad būtų užkirstas kelias ateityje galinčiam kilti poreikiui diagnozuoti ir gydyti ligą.

28. Tačiau esminę atliekamų medicinos tyrimų, kuriuos paskyrė gydytojas, dalį sudaro paciento stebėjimas [21], be kurio akivaizdžiai nebūtų asmens sveikatos apsaugos, įskaitant palaikymą bei reabilitaciją. Kitaip sakant, sveikatos priežiūros paslaugos, kaip paslaugų visuma, kurių funkcija visų pirma yra apsaugoti arba atkurti asmens sveikatą, yra procesas, susidedantis iš veiksmų, kuriais turi būti išsaugoma arba atkuriama asmens sveikata ir kuriems, be jokios abejonės, priskiriamos stebėjimo ir tyrimo bei prireikus diagnozės ir gydymo priemonės. Šiuo požiūriu medicinos tyrimai, kuriuos paskyrė gydytojas, priskiriami sveikatos priežiūros paslaugoms.

29. Iš to išplaukia, kad su medicinos tyrimais susijusios paslaugos, kokios šiuo atveju yra ieškovės paslaugos, atsižvelgus į jų tikslus, priskiriamos priežiūros paslaugų sąvokai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktų prasme.

30. Kitas klausimas būtų, ar tokios sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia nepriklausoma tyrimų laboratorija, išsamiau panagrinėjus galėtų būti priskiriamos b punktui ar c punktui. Atsakymas į šį klausimą, kaip jau buvo minėta, priklauso nuo to, ar atitinkamos paslaugos yra teikiamos ne ligoninėse arba panašiose įstaigose, bet gydytojo kabinete arba namuose, gydytojui turint konfidencialius santykius su pacientu [22]. Taigi atsakymas yra labiau susijęs su paslaugos suteikimo vieta nei su jos pobūdžiu.

31. Šiuo atžvilgiu aš, skirtingai nei savo pastabose nurodo Komisija, manau, kad laboratorija, kurioje atliekami gydytojo pa-

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

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

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

22 — Žr. šios išvados 25 punktą.

skirti medicinos tyrimai ir kuri, kaip jau buvo nurodyta, teikia „sveikatos priežiūros paslaugas" b punkte pateiktos sąvokos prasme, taip pat patenka į minėtų punktų taikymo sritį, kuomet yra kalbama apie „gydymo ir diagnostikos centrus bei kitas panašias deramai pripažintas įstaigas".

32. Atleidimo nuo mokesčio, numatyto b arba c punkte, pagrindas nepriklauso nuo to, ar tyrimai atliekami gydymo įstaigoje, ar juos atlieka gydytojas savo kabinete (jeigu jis turi atitinkamą kvalifikaciją ir tinkamas technines priemones) arba, atvirkščiai, ar medicinos tyrimai atliekami kitose specialiose įstaigose. Atsižvelgiant į tikslą sumažinti sveikatos paslaugų kainas, toks skirtingas traktavimas būtų nepagrįstas. Šiuo atveju pateikiamas aiškinimas taip pat labiausiai susijęs su principu, pagal kurį, ūkio subjektai, besiverčiantys panašia tarpusavyje konkuruojančia veikla, negali būti traktuojami skirtingai PVM požiūriu [23].

33. Šiuo atveju taip pat svarbu pažymėti, kad veikla, susijusi su medicinos tyrimais, galėtų būti priskirta c punktui, o ne b punktui tuo atveju, kai paslauga iš tiesų atliekama gydytojui turint konfidencialius santykius su pacientu. Kaip matyti iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, aptariami tyrimai šiuo atveju nebuvo atliekami gydytojui turint konfidencialius santykius su pacientu Teisingumo Teismo praktikos prasme taip, kad juos būtų galima priskirti c punktui [24].

34. Komisija savo pastabose ir per žodinį bylos nagrinėjimą laikėsi nuomonės, kad būtina išskirti medicinos tyrimų laboratorijas, kurios turi tiesioginius sutartinius santykius su klientais, ir laboratorijas, kurios tik palaiko santykius su tuo gydytoju, kuris kreipiasi dėl tyrimų. Tik pirmu atveju su medicinos tyrimais susijusioms paslaugoms galėtų būti taikomas atleidimas nuo mokesčio, nes jos yra skirtos galutiniam tokios paslaugos gavėjui. Antru atveju kalba eina apie paslaugas, kurios buvo atliktos prieš suteikiant sveikatos priežiūros paslaugas. Taigi jų gavėjas yra ne galutinis šios paslaugos gavėjas, bet sveikatos paslaugų teikėjas, todėl nuostata dėl atleidimo nuo mokesčio šiuo atveju negalėtų būti taikoma. Komisija savo nuomonę grindžia Teisingumo Teismo

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

24 — Žr. šios išvados 25 punkte nurodytą teismų praktiką.

sprendimais *Komisija prieš Vokietiją*[25], *Skandia*[26], *CSC Financial Services*[27] ir *Arthur Andersen Consulting*[28], pagal kuriuos teikiant tam tikras paslaugas, susijusias su nuo mokesčio atleidžiama veikla, jos buvo traktuojamos kaip apmokestinamos PVM. Aš nesutinku su tokiu Komisijos aiškinimu.

35. Tokia Komisijos nuomonė prieštarauja nuostatai, kurią Teisingumo Teismas aiškiai pareiškė jau minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*. Šiame sprendime jis aiškiai konstatavo, kad taikant atleidimą nuo mokesčio pagal b punktą nėra skirtumo, ar „laboratorija, kuri paima pavyzdžius, pati atlieka tyrimą, ar perduoda pagal sutartį pastarąjį atlikti kitai laboratorijai, likdama atsakinga pacientui, arba ar dėl atliekamo tyrimo pobūdžio yra priversta perduoti minėtą pavyzdį tyrimui į specializuotą laboratoriją"[29]. Tačiau vienai laboratorijai pateikus pavedimą kitai atlikti medicinos tyrimus nereiškia, kad pastarajai nebus taikomas atleidimas nuo mokesčio b punkto prasme.

36. Komisijos nurodyta teismo praktika yra susijusi su atleidimo nuo PVM atvejais, kurie skiriasi nuo šioje byloje nagrinėjamo viešiems interesams tenkinti skirtos veiklos atleidimo nuo mokesčio. Ši teismo praktika susijusi su atleidimo nuo mokesčių schemomis, kurios skiriasi nuo atleidimo nuo mokesčio, numatyto sveikatos priežiūros paslaugoms b ir c punktų prasme[30].

37. Todėl, mano nuomone, nereikėtų toliau siaurinti išaiškinimo, kuris jau buvo pateiktas

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

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

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

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

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

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

b ir c punktų atžvilgiu dėl atleidimo nuo mokesčio ir kuris akivaizdžiai nurodytas sprendime *Komisija prieš Prancūziją*, siekiant pagrįsti tariamą stipresnio ryšio ir vieningumo su Teisingumo Teismo praktika būtinybę, kurią nurodo Komisija ir kuri yra susijusi su tam tikrų su neapmokestinama veikla susijusių paslaugų perdavimu subrangovams. Kadangi su medicinos tyrimais susijusios paslaugos, kaip ir šiuo atveju nagrinėjamos, yra „sveikatos priežiūros paslaugos", kurias teikia „kitos <...> panašaus pobūdžio įstaigos" b punkto prasme, nei šios nuostatos tekstas, nei tikslai nesuteikia pagrindo papildomai apriboti tokios paslaugos atleidimą nuo mokesčio, kaip nurodo Komisija. Sąlygos, kurios galėtų būti taikomos, numatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte ir 2 dalyje.

B — *Sąlygų, pagal kurias valstybės narės gali papildomai taikyti atleidimą nuo mokesčio tų paslaugų atžvilgiu, kurias teikia įstaigos, išskyrus viešosios teisės subjektus, suderinamumas su 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu ir 2 dalimi*

38. Valstybės narės turi teisę taikyti vieną arba kelias sąlygas, numatytas 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte, jeigu tai yra susiję su paslaugomis, teikiamomis įstaigų, kurios nėra viešosios teisės subjektai. 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje aiškiai nurodyta, kad papildomos sąlygos gali būti taikomos tik toms paslaugoms, kurios numatytos b punkte, tačiau negali būti taikomos c punkte numatytoms paslaugoms. Taigi Šeštojoje direktyvoje b ir c punktuose numatytos atleidimo nuo mokesčio nuostatos yra traktuojamos skirtingai ta prasme, kad b punkte numatytoms paslaugoms taikoma atleidimo nuo mokesčio nuostata *a priori* yra mažiau palanki nei nuostata, kuri taikoma c punkte numatytoms paslaugoms. Todėl valstybės narės gali taikyti vieną arba kelias sąlygas, esančias 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte, privačių medicinos tyrimų laboratorijų paslaugų, numatytų b punkte, atleidimui nuo mokesčio, netaikydamos šios nuostatos gydytojų, skiriančių medicinos tyrimus c punkto prasme, paslaugoms.

39. Kadangi, mano nuomone, *Bundesfinanzhof* pateiktas prejudicinis klausimas yra pagrįstas tam tikra abejone, nagrinėjant b punkte numatytas paslaugas reikia atkreipti dėmesį į tai, kad valstybėms narėms suteikta teisė atleidimą nuo mokesčio taikyti esant tam tikroms sąlygoms neįpareigoja jų vienodai traktuoti „sveikatos priežiūros paslaugų" ir „glaudžiai su jomis susijusių" paslaugų kurias teikia įstaigos, nesančios viešosios teisės subjektais. Valstybės narės *gali kiekvienu atskiru atveju* nustatyti tam tikras atleidimo nuo mokesčio pagal b punktą sąlygas toms įstaigoms, kurios nėra viešosios teisės

subjektai, tačiau jos privalo atsižvelgti į bendrą nediskriminavimo principą. Šia prasme valstybės narės, mano nuomone, nėra įpareigotos abiem paslaugų rūšims taikyti vienodas sąlygas. Visų pirma valstybė narė paprasčiausia pati gali nuspręsti, kad atleisdama nuo mokesčio b punkte numatytas medicinos paslaugas, kurias teikia įstaigos, nesančios viešosios teisės subjektais, ji netaikys jokių 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte nurodytų sąlygų. Valstybė narė taip pat privalo turėti teisę nustatyti sąlygas *tik* privačių ūkio subjektų teikiamoms medicinos paslaugoms, kurios yra *glaudžiai susijusios* su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis. Šiuo klausimu manau, kad reikėtų išsklaidyti abejones dėl galimo UStG 4 straipsnio 16 punkto nesuderinamumo su nuostata dėl atleidimo nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą ir 2 dalį, nes tokia nacionalinė nuostata akivaizdžiai nustato tik su ligoninių ir su sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusių" ūkinių operacijų atleidimo nuo PVM sąlygas.

40. Tuo atveju, jeigu pagal Vokietijos teisę „sveikatos priežiūros paslaugų", kurias teikia „kitos <...> panašaus pobūdžio įstaigos" Šeštosios direktyvos b punkto prasme, atleidimas nuo mokesčio priklauso nuo sąlygų, numatytų UStG 16 straipsnio c punkte, turi būti patikrinta, ar šios abi sąlygos, pagal Vokietijos teisės nuostatas taikomos atleidimui nuo mokesčio, neprieštarauja Bendrijos teisei.

41. Dėl sąlygos, nustatytos UStG 16 straipsnio c punkte, kuri numato, kad „paslaugos yra suteiktos prižiūrint medikams", pažymėtina, kad ši sąlyga pažeidžia Bendrijos teisę. Nė viena iš 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte numatytų sąlygų negali būti aiškinama taip, kad valstybės narės turi teisę įstaigų, kurios nėra viešosios teisės subjektai, atleidimui nuo mokesčio 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme nustatyti sąlygas, pagal kurias atitinkamos paslaugos teikiamos prižiūrint gydytojui, kaip yra nustatyta Vokietijos teisės aktuose.

42. Taigi kalbant apie tokią sąlygą pažymėtina, kad Teisingumo Teismas sprendime *Dornier* aiškiai nustatė, jog „sąlygos dėl mediko priežiūros nustatymas, jeigu ja siekiama netaikyti atleidimo nuo mokesčio paslaugoms, kurias teikia tik paramedikai, viršija valstybėms narėms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte suteiktos diskrecijos ribas. Iš tiesų šios nuostatos terminas „sveikatos priežiūros paslaugos" apima ne tik tiesiogiai gydytojų ar kitų sveikatos priežiūros specialistų suteiktas paslaugas, bet ir paramedikų suteiktas paslaugas ligoninėse, už kurias atsakingi asmenys neturi gydytojo kvalifikacijos" [31].

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

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

## III — Išvada

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

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