GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2005 m. rugsėjo 15 d. [1]

1. Abi nagrinėjamos bylos dėl *Symvoulio tis Epikrateias* (Valstybės taryba) (Graikija) prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodytos su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvokos išaiškinimo [2].

I – Teisės aktai

A — *Bendrijos teisės aktai*

2. Siekiama sužinoti, ar taikant šią nuostatą ligoninės ligoniui teikiamos naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugos bei nakvynės ir maisto suteikimas pacientus lydintiems asmenims gali būti laikoma glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusia veikla, kuri dėl to yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio [3].

3. Šeštosios direktyvos tikslas yra sukurti visoms valstybėms narėms bendrą PVM sistemą. Dėl to ji, pirma, vienodai apibrėžia apmokestinamuosius sandorius [4]. Be to, jos 2 straipsnio 1 punktas nustato, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Pagal jos 4 straipsnį apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, pavyzdžiui, paslaugų teikimą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

4. Antra, Šeštosios direktyvos X antraštinėje dalyje pateikiamas bendras atvejų, kai atleidžiama nuo mokesčio, sąrašas, kad, remiantis

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 — Toliau – PVM.

4 — Žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rink. p. I-6729, 38 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123, 36 punktas).

jos vienuolikta konstatuojamąja dalimi, Bendrijos nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodai visose valstybėse narėse.

5. Tos pačios direktyvos A skirsnis išvardija tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimo nuo mokesčio atvejus. Šios nuostatos 1 dalyje nustatyta:

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

<...>

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

<...>" (Pataisytas vertimas)

6. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas numato, kad atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b punkte, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau sąlygų.

7. To paties 13 straipsnio A skirsnio 2 punkto b punktas nustato:

„Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal anksčiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

— tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams,

— pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, sudaromais sandoriais." (Pataisytas vertimas)

B – *Nacionalinės teisės aktai*

8. Įstatymo Nr. 1642/1986 dėl pridėtinės vertės mokesčio taikymo ir kitų nuostatų (FEK A' 125) 18 straipsnio 1 dalis įtvirtina:

„1. Nuo mokesčio atleidžiami:

<...>

d) ligoninių ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos bei glaudžiai su jomis susiję prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, vykdomi asmenų, veikiančių pagal įstatymą. Šioms paslaugoms taip pat prilyginamos terminių šaltinių gydyklų teikiamos paslaugos.“ [5]

<...>

II — Faktinės aplinkybės

9. *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE* [6] yra privatinės teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, kurio socialinis tikslas – teikti ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugas.

10. Patikrinus 1992 m. ir 1993 m. mokestinių laikotarpių *Ygeia* buhalterinės apskaitos knygas, kompetentinga administracinė institucija nusprendė, kad *Ygeia* gautos pajamos už ligoniams suteiktas naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugas ir už maisto ir nakvynės suteikimą pacientus lydintiems asmenims turėtų būti apmokestintos PVM. Todėl ji perskaičiavo šios bendrovės mokesčių skolą už atitinkamus dvejus metus.

11. *Ygeia* dėl šių sprendimų pateiktus ieškinius atmetė *Dioikitiko Protodikeio* (Pirmosios instancijos administracinis teismas), o vėliau *Dioikitiko Efeteio* (Apeliacinis administracinis teismas). Šie teismai nusprendė, kad minėtos paslaugos dėl savo pobūdžio negali būti laikomos glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusia veikla, nes jų tikslas yra palengvinti ligonių

5 — Žr. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo redakciją prancūzų kalba, p. 3.

6 — Toliau — *Ygeia*.

buvimą ligoninėje ir jos nesudaro reikalingų sveikatos priežiūros paslaugų.

12. *Ygeia* pateikė apeliaciją dėl *Dioikitiko Efeteio* sprendimų.

III — Prejudicinis klausimas

13. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad neginčytina, jog *Ygeia*, privatinės teisės reglamentuojamo juridinio asmens, teikiamos ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugos tenkina atleidimo nuo ginčijamo mokesčio sąlygas. Šio teismo nuomone, kyla vienintelis klausimas: ar ginčijamos paslaugos patenka į su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoką.

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tvirtina, kad ši sąvoka nėra apibrėžta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje. Jis primena, kad 2000 m. sausio 11 d. Sprendime *Komisija prieš Prancūziją*[7] Teisingumo Teismas nusprendė, jog minėta sąvoka neturėtų būti aiškinama labai siaurai, nes šių paslaugų atleidimas nuo mokesčio yra skirtas užtikrinti, kad ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugos bei su jomis susijusi veikla netaptų neprieinamomis dėl padidėjusios kainos, kurią lemtų apmokestinimas PVM.

15. Jis taip pat remiasi 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimu *Dornier*[8], kuriame Teisingumo Teismas pripažino, jog atsakymas į klausimą, ar veikla patenka į „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoką, priklauso nuo to, ar ji yra papildomo pobūdžio. Kitaip tariant, reikėtų sužinoti, ar nagrinėjama paslauga jos gavėjams yra priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis kitomis paslaugomis, ar ji pati yra tikslas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog šiuo atžvilgiu nagrinėjamos paslaugos turėtų būti laikomos papildančiomis *Ygeia* teikiamas priežiūros paslaugas, tačiau tokio vertinimo nepakanka, kad jos patektų į glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusios veiklos kategoriją.

16. Šiuo atžvilgiu jis nurodo, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nurodytą pirmą sąlygą tam, kad veikla būtų laikoma glaudžiai susijusia su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis, ji turi būti būtina. Kaip šios sąlygos taikymo pavyzdį jis cituoja 2002 m. birželio 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją*[9], kuriame buvo nuspręsta, kad su universitetiniu švietimu „glaudžiai susijusių"

7 — C-76/99, Rink. p. I-249 (23 punktas).

8 — C-45/01, Rink. p. I-12911.

9 — C-287/00, Rink. p. I-5811 (31 ir 48 punktai).

paslaugų teikimo sąvoka apima *tiesiogiai būtinų* švietimui paslaugų teikimą ir prekių tiekimą. Todėl jis daro išvadą, kad remiantis šia sąlyga nagrinėjama veikla negalėtų būti atleista nuo PVM.

17. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, *Symvoulio tis Epikrateias* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 77/388/EEB1 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodytų asmenų suteiktos paslaugos, susijusios su pacientų naudojimosi telefonu ir televizoriumi bei su nakvynės ir maisto suteikimu pacientus lydintiems asmenims, pagal šią nuostatą turi būti laikomos glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusia veikla, nes jos yra papildomos paslaugos, palyginti su šia priežiūra, tačiau kartu būtinos tai priežiūrai paslaugos?“

IV — Analizė

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ligoninės pacientui teikiamos naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugos bei maisto ir nakvynės suteikimas pacientus lydintiems asmenims yra glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla šios nuostatos prasme.

19. Šis klausimas yra užduodamas, nes naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugų bei maisto ir nakvynės suteikimas iš esmės yra PVM apmokestinama veikla, jei ją už atlygį vykdo apmokestinamasis asmuo. Taip pat bendroje PVM sistemoje yra normalu, kad tas pats asmuo gali vykdyti atleistą nuo PVM veiklą ir teikti šiuo mokesčiu apmokestinamas paslaugas [10].

20. Taigi savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar dėl savo pobūdžio nagrinėjamos paslaugos yra glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla ir ar dėl to jos visada turi būti

10 — Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti apmokestinamiems ir neapmokestinamiems sandoriams, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis ir 19 straipsnis numato, kaip jis atskaito PVM, kurį iš anksto sumokėjo tam, kad galėtų vykdyti savo apmokestinamą veiklą.

atleidžiamos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

21. *Ygeia* į šį klausimą siūlo atsakyti teigiamai. Ji mano, kad, pirma, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte išvardytos sąlygos nebūtinai yra svarbios apibrėžiant su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoką. Jos nuomone, tai galėtų būti sąlygos, kurias valstybės narės gali nustatyti taikydamos nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio paslaugų teikėjams, kurie nėra viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys.

22. Antra, ji teigia, kad pačios ginčijamos paslaugos yra ne ligonių tikslas, bet priemonė kuo geresnėmis sąlygomis naudotis ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis. Taigi, jos nuomone, tai yra ligoninių paslaugas papildančios paslaugos, kurių apmokestinimas PVM turi būti toks pats kaip ir ligoninių paslaugų. Taip pat ji remiasi tuo, kad Graikijoje įprasta, jog ligonio šeimos nariai jį lydi ir kartu šitaip padeda slaugytojams. Ji pabrėžia, kad jų buvimas pagerina ligonio psichologinę būseną ir padeda pasveikti. Ji tvirtina, kad tas pats pasakytina ir dėl naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugų teikimo, nes šios paslaugos padeda ligoniui palaikyti ryšį su išoriniu pasauliu. *Ygeia* nuomone, iš to darytina išvada, kad siekiant nustatyti, ar tokios paslaugos patenka į su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoką, svarbi sąlyga yra paties ligonio, pageidavusio gauti minėtas paslaugas, nes manė jas esant būtinas, kad pasveiktų, valia.

23. Galiausiai ji nurodo, kad nagrinėjamas paslaugas teikiant tik ligoninėje, jos nekonkuruoja su tapačiomis paslaugomis, kurias siūlo kitos įmonės, apmokestinamos PVM.

24. Aš nepritariu šiai analizei. Mano, kaip ir Graikijos Respublikos, Vokietijos Federacinės Respublikos ir Kipro Respublikos bei Europos Bendrijų Komisijos nuomone, pagal šiuo metu taikomą Bendrijos teisę nė viena nagrinėjama paslauga dėl savo pobūdžio negali būti laikoma su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusia" veikla.

25. Tačiau, skirtingai nei šios valstybės narės, manau, kad vis dėlto negalima sistemingai netaikyti atleidimo nuo PVM nė vienos šių paslaugų atžvilgiu. Mano nuomone, šios paslaugos turi būti atleistos nuo PVM, jeigu pasirodytų, kad jos yra būtinos ligoniui gydyti, ir vienintelė svarbi sąlyga, į kurią iš tiesų galėtų būti atsižvelgiama siekiant nustatyti, ar jos tikrai būtinos, yra gydytojo

nurodymas. Šią mano nuomonę pagrindžia, pirma, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio turinys ir, antra, tikslas, kurio siekiama atleidžiant nuo PVM hospitalizacijos ir sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiose gydymo įstaigose.

26. Pirmiausia, kaip teigia prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas ir kaip konstatavo Teisingumo Teismas [11], Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis neapibrėžia, ką apima su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoka. Aš šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte taip pat nerandu nuorodos, leidžiančios sužinoti, ar kuri nors ginčijama paslauga patenka į šią sąvoką.

27. Kaip nurodo Komisija, iš šios nuostatos formuluotės galima padaryti išvadą, kad ji skirta paslaugoms, teikiamoms sveikatos priežiūros įstaigos darbuotojų, nes apima paslaugas, „kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės <...> tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams". Atvirkščiai, aš nepritariu Komisijos nuomonei, kad iš šios nuostatos formuluotės taip pat išplaukia, jog „glaudžiai susijusią veiklą" gali sudaryti tik pačiam ligoniui teikiamos paslaugos. Mano manymu, iš Šeštosios direktyvos A skirsnio 1 dalies b punkto pažodinio aiškinimo matyti, kad su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoka apima visas ligoninių teikiamas paslaugas, kurios yra glaudžiai susijusios su ligonio hospitalizacija ir jam skirta sveikatos priežiūra [12].

28. Taigi iš Šeštosios direktyvos A skirsnio 1 dalies b punkto formuluotės negalima daryti išvados, kad sveikatos priežiūros įstaigos ligonio artimajam suteiktoms paslaugoms, kaip antai nakvynės ir maisto suteikimui, netaikomas atleidimas nuo mokesčio.

29. Atvirkščiai, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nerandu svarbių nuorodų, kurios galėtų pateikti atsakymą į nagrinėjamą klausimą. Taigi pagal šią nuostatą, būtent 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktą, paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio, jeigu, pirma, jos nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams, ir antra, pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų paja-

11 — Žr. minėtą sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (22 punktas).

12 — Šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 23 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (353/85, Rink. p. 817, 32 punktas) ir minėtą sprendimą *Dornier* (33 punktas).

mų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, privalančių mokėti PVM, sudaromais sandoriais.

30. Nors Teisingumo Teismas nesirėmė Šeštosios direktyvos A skirsnio 1 dalies b punktu minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*, kuriame jis pareiškė nuomonę dėl su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvokos išaiškinimo, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bei minėtos valstybės narės manau, kad ši nuostata yra svarbi šiam išaiškinimui. Iš tiesų iš formuluotės matyti, kad ji įtvirtina valstybėms narėms dvi pareigas, į kurias jos turi atsižvelgti kiekvienu aiškiai nurodytu atleidimo nuo mokesčio atveju, t. y. išvardytaisiais 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose. Be to, noriu pastebėti, kad kiekvienas iš šių atvejų susijęs su teikimu arba tiekimu, kurie yra „glaudžiai susiję" arba turintys „glaudų ryšį" su visuomenei naudinga veikla [13].

31. Taigi, priešingai nei mano *Ygeia*, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktas neišvardija papildomų sąlygų, kurios būtų taikomos tik ypatingomis aplinkybėmis, kai valstybės narės nusprendžia atleisti nuo mokesčio ir paslaugų teikėjus, kurie nėra viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys. Iš tikrųjų, jei taip būtų, reikėtų manyti, kad šių sąlygų nėra atskirame punkte, bet jos išplauktų iš sąlygų, išvardytų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte, numatančiame galimybę valstybėms narėms išplėsti šį taikymą [14]. Taip pat iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto matyti, kad dvi jame nurodytos sąlygos yra privalomos valstybėms narėms, skirtingai nuo papildomų sąlygų, esančių to paties straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte.

32. Remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto turiniu, į šioje nuostatoje išvardytas sąlygas turi būti atsižvelgta aiškinant skirtingų atlei-

13 — Pavyzdžiui, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktas atleidžia nuo mokesčio su socialine rūpyba ir socialine apsauga „susijusias" paslaugas bei prekes; h papunktis – paslaugas ir prekes, „glaudžiai susijusias" su vaikų ir jaunimo apsauga; ir i papunktis – vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo „glaudžiai susijusias prekes ir paslaugas, ir t. t.

14 — 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas įtvirtina:
„Atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:
— institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o skiriamas teikiamų paslaugų tęsimui ir gerinimui finansuoti,
— 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, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, įkainius už panašias paslaugas,
— paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės įmonės, turinčios mokėti pridėtinės vertės mokestį, atsidurtų mažiau palankioje padėtyje."

dimo nuo mokesčio atvejų, kurie nurodyti šioje nuostatoje, t. y. numatyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, formuluotes.

33. Ši Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto taikymo srities analizė yra patvirtinta minėtu sprendimu *Komisija prieš Vokietiją*, kuriame Teisingumo Teismas atsakė į klausimą apie tai, ar remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktu aukštojo mokslo įstaigų už atlygį atliekami tyrimai gali būti atleisti nuo PVM.

34. Vykstant šiam procesui Vokietijos vyriausybė teigė, kad tyrimai yra glaudžiai su dėstymu viešosiose aukštojo mokslo įstaigose susijusi paslauga, nes jie pastarosioms yra aiškiai būtini geram dėstymui, mat tyrimai joms leidžia plėsti ir perduoti naujas žinias. Teisingumo Teismas neatsižvelgė į šią analizę ir nusprendė, kad nors tyrimai gali būti laikomi „labai naudingais universitetiniam švietimui, jie nėra būtini šiuo švietimu siekiamam tikslui įgyvendinti, konkrečiai kalbant, išmokyti studentus taip, kad jie galėtų užsiimti profesine veikla“ [15].

35. Šis reikalavimas, kurį Teisingumo Teismo nurodė aiškindamas su universitetiniu švietimu „glaudžiai susijusios veiklos“ sąvoką, numatytą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte, taip pat turi būti taikomas šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto turiniui aiškinant 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte cituojamą su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos“ sąvoką.

36. Iš to darytina išvada, kad, remiantis šiuo metu taikoma teise, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte įtvirtintą pirmą sąlygą tam, kad būtų atleidžiama nuo PVM, nepakanka, jog ligoninės teikiamos paslaugos būtų potencialiai ar veiksmingai naudingos ligoniui pasveikti. Pagal šią nuostatą glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla yra tik joms būtina veikla.

37. Nagrinėdamas šias paslaugas susidariau nuomonę, kad nė viena iš jų negali apskritai būti laikoma būtina ar reikalinga ligoninėms ir sveikatos priežiūros paslaugoms, t. y. nesvarbu, koks būtų ligonis ir kokios jo guldymo į ligoninę priežastys. Jei neatrodytų ginčytina, kad kiekviena iš jų gali daugiau ar mažiau pagerinti ligonio buvimo ligoninėje sąlygas ir taip padėti pasveikti, mano many-

15 — Žr. 48 punktą. Teisingumo Teismas šią analizę taip pat pagrindė nurodydamas, kad „daugelis universitetinio švietimo įstaigų pasiekė šį tikslą neatlikdamos tyrimų projektų už atlygį ir kad yra kitų būdų tam, jog būtų užtikrintas ryšys tarp universitetinio švietimo ir profesinės veiklos“.

mu, šis indėlis į terapijos procesą labai skirtųsi atsižvelgiant į asmenis ir jų hospitalizacijos motyvus. Taigi man atrodo, kad kiekvienas atvejis yra labai skirtingas ir priklauso nuo to, ar pacientas yra mažametis, ar suaugęs, bei nuo to, ar hospitalizacijos tikslas yra nesunki chirurginė intervencija, reikalaujanti trumpo gulėjimo ligoninėje, ar sunkios patologijos terapija, dėl kurios ligonio gyvybei gresia pavojus ir reikalingas ilgas gydymas.

38. Taigi neatrodo, kad būtų galima teigti, jog dėl savo pobūdžio nagrinėjamos paslaugos yra „glaudžiai susijusios" su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis. Mano nuomone, jos yra akivaizdžiai skirtingos, pavyzdžiui, nuo veiklos, kurią Teisingumo Teismas analizavo minėtoje byloje *Komisija prieš Prancūziją* ir kurią jis nusprendė esant „glaudžiai susijusią" su medicinos tyrimais, atleistais nuo PVM.

39. Iš tikrųjų šioje byloje Teisingumo Teismas sprendė dėl Prancūzijos teisės, kuri numatė, kad tam tikri biologiniai tyrimai gali būti atliekami tik specialiose laboratorijose. Šie teisės aktai taip pat reikalavo, kad tyrimus atlikusi speciali laboratorija paciento mėginėlį paėmusiai laboratorijai sumokėtų už šio mėginėlio perdavimą. Komisija pareiškė prieštaravimą dėl šių teisės aktų todėl, kad mėginėlio perdavimas, skirtingai nei tyrimų kaina ir pats mėginėlio paėmimas, buvo apmokestintas PVM. Teisingumo Teismas, remdamasis Komisijos argumentais, nusprendė, kad mėginėlio perdavimas yra glaudžiai su tyrimais susijusi veikla, atleista nuo PVM, nes šis perdavimas buvo tarsi mėginėlio paėmimą ir tyrimus logiškai jungianti grandis [16].

40. Aš taip pat pritariu Komisijos nuomonei, kad nė viena nagrinėjama paslauga negali būti prilyginta maisto ir nakvynės suteikimo pačiam ligoniui paslaugoms, kurios dėl savo pobūdžio atrodo tikrai glaudžiai susijusios su hospitalizacija. Iš to darytina išvada, kad nė viena ginčijama paslauga negali būti sistemingai atleista nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

41. Antra, šį nagrinėjimą, mano nuomone, patvirtina šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio tikslas. Taigi, kaip nusprendė Teisingumo Teismas, šiuo atleidimu nuo mokesčio yra siekiama užtikrinti, kad ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugos netaptų neprieinamos išaugus kainai dėl jų pačių ar su jomis glaudžiai susijusios veiklos apmokestinimo PVM [17]. Pagal teismo praktiką nuo PVM atleistinos paslaugos, teikiamos visuomeninės paskirties, pavyzdžiui, sveikatos apsaugos, įstaigose, kurių tikslas –

16 — Žr. 24 punktą.

17 — Žr. minėtą sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (23 punktas) ir minėtą sprendimą *Dornier* (43 punktas).

diagnozuoti, gydyti ir kiek įmanoma išgydyti ligas arba sveikatos sutrikimus [18]. Šiuo atleidimu nuo mokesčio siekiama sumažinti sveikatos priežiūros kainą ir padaryti ją prieinamą privatiems asmenims [19].

42. Taigi tam, kad būtų taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, svarbu, kad atitinkamoje sveikatos priežiūros įstaigoje teikiamomis paslaugomis iš tikrųjų būtų siekiama terapijos tikslų. Tik atsižvelgiant į šį tikslą teismo praktikoje nustatyta, kad su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoka neturėtų būti aiškinama pernelyg siaurai. Taigi ši teismo praktika neleidžia manyti, kad nagrinėjamos paslaugos būtinai sudaro glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusią veiklą, jei, kaip pastebėjau, bendrai ir sistemingai jos negali būti laikomos reikalingomis arba būtinomis gydymo įstaigose teikiamai sveikatos priežiūrai.

43. Be to, kaip nurodo Komisija, ginčijamų paslaugų sisteminis atleidimas nuo mokesčio galėtų lemti skirtingą nei siekiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto rezultatą. Kai apmokestinamasis asmuo užsiima atleista nuo PVM veikla, iš tiesų jis sumoka PVM, kuris jam tenka perkant šiai veiklai reikalingas prekes ir paslaugas, nes jis negali jo perkelti galutiniam vartotojui. Taip pat jau nurodžiau, kad kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu užsiima apmokestinama ir atleista nuo mokesčio veikla, jis gali atskaityti pirkimo PVM tik proporcingai savo apmokestinamos veiklos daliai, atsižvelgiant į atleistą nuo mokesčio veiklą. Taigi atleistos nuo mokesčio veiklos dalies padidinimas lemtų apmokestinamojo asmens mokesčių atskaitymo sumažinimą ir PVM sumos, kurią jis turi sumokėti, padidėjimą. Kadangi apmokestinamasis asmuo turi užtikrinti savo biudžeto balansą, šios mokesčių naštos padidėjimas lemtų atleistų nuo mokesčio jo paslaugų kainos augimą. Kitaip tariant, sistemingai nuo mokesčio atleidžiant ligoniui suteikiamas naudojimosi telefonu ir televizoriumi bei nakvynės pacientus lydintiems asmenims paslaugas, atsirastų galimybė, jog išaugs praleistos dienos ligoninėje kaina.

44. Aš nemanau, kad ginčijamų paslaugų analizė atsižvelgiant į tai, ar jos yra papildomos, leistų jas sistemingai atleisti nuo PVM. Kaip tai primena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šis kriterijus buvo naudojamas minėtose Teisingumo Teismo bylose *Komisija prieš Prancūziją* bei *Dornier* nustatyti, ar šiose bylose nagrinėtos paslaugos pateko į su ligoninių ir

18 — Žr. minėtą sprendimą *Dornier* (47–48 punktai).
19 — Ten pat (43 punktas).

sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoką. Žinoma, „papildomų paslaugų" sąvoka gali atrodyti platesnė nei sąlyga, kad veikla turi būti būtina nagrinėjamai visuomeninei naudai pasiekti. Iš tiesų pagal teismo praktiką paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati nėra tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga [20].

45. Vis dėlto net remiantis šiuo kriterijumi ir manant, kad jis galėtų būti taikomas atmetant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nurodytą sąlygą, atrodo, būtų labai sunku automatiškai daryti prielaidą, kad pačios ginčijamos paslaugos nėra tikslas. Kaip nurodžiau, ligoniui suteikiamomis naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugomis ne visada siekiama terapijos tikslų. Patogumo sumetimais ligonis gali pasirinkti, kad šias paslaugas jam suteiktų sveikatos priežiūros įstaiga, o ne kitas subjektas, nepaisant to, jog minėtos paslaugos nebūtinai bus terapinio proceso, sąlygojančio jo hospitalizaciją, dalis. Be to, tai, kad ligonio artimieji pasinaudoja ligoninės teikiama nakvynės galimybe, ne visada lemia ligonio amžius ar patologija, bet taip pat paprastas noras pasinaudoti pigesne ir arčiau ligonio esančia nakvyne, o ne kito apmokestinamojo asmens, t. y. viešbučio ar restorano, teikiamomis lygiavertėmis paslaugomis.

46. Sisteminis nagrinėjamų paslaugų atleidimas nuo mokesčių taip pat prieštarautų Teisingumo Teismo praktikoje nustatytiems principams, skirtiems aiškinti Šeštojoje direktyvoje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus. Kaip pažymėjo visos į bylą įstojusios šalys, iš teismo praktikos matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyti atleidimo nuo mokesčio atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes jie sudaro išimtis iš bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas paslaugų teikimas, kai už atlygį paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo [21]. Šiuo atžvilgiu taip pat pabrėžtina, kad Šeštoji direktyva neatleidžia nuo PVM visos visuomenei naudingos veiklos, o tik tą, kuri išvardyta ir labai detaliai apibrėžta [22]. Taigi nagrinėjamos paslaugos gali būti atleistos nuo PVM, tik

20 — Žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimus *Madgett* ir *Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktas).

21 — Žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SDC* (C-2/95, Rink. p. I-3017, 20 punktas); 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 28 punktas) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* (C-307/01, Rink. p. I-13989, 52 punktas).

22 — Žr. 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Institute of the Motor Industry* (C-149/97, Rink. p. I-7053, 18 punktas); 2000 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *D* (C-384/98, Rink. p. I-6795, 20 punktas) bei minėtą sprendimą *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* (54 punktas).

jeigu jos tiksliai atitinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytas sąlygas.

47. Aiškinant šią nuostatą taip pat turi būti užtikrinamas bendrai PVM sistemai būdingas fiskalinio neutralumo principas, pagal kurį tokia pačia veikla užsiimantys subjektai neturi būti traktuojami skirtingai apmokestinant PVM [23]. Šiuo atžvilgiu, priešingai nei teigia *Ygeia* ir kaip teisingai pažymėjo valstybės narės, kurios šioje byloje pateikė savo pastabas, sveikatos priežiūros įstaiga, teikdama paslaugas, konkuruoja su kitais, teikiančiais tokio paties pobūdžio paslaugas, apmokestinamaisiais asmenimis, t. y. viešbučiais ir restoranais ligonį lydintiems asmenims nakvynės suteikimo atveju bei telefono ir televizoriaus paslaugų teikėjais. Kaip nurodo Vokietijos Federacinė Respublika, mobiliuosius telefonus naudojantys ligoniai sumoka PVM nuo telefono paslaugų kainos, o viešbutyje nakvojantys ir besimaitinantys šeimos nariai šį mokestį moka nuo nakvynės kainos.

48. Galiausiai iš teismo praktikos matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje išvardyti atleidimo nuo mokesčio atvejai sudaro savarankiškas Bendrijos teisės sąvokas, kurių tikslas – išvengti skirtingo PVM sistemos taikymo valstybės narėse [24]. Tai reiškia, kad su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis „glaudžiai susijusios veiklos" sąvoka negali būti skirtingai apibrėžiama atsižvelgiant į kiekvienos valstybės narės socialinius ir ekonominius požymius.

49. Taigi, atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus manau, kad ginčijamos paslaugos negali bendrai ir sistemingai būti laikomos glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusia veikla Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

50. Vis dėlto negaléčiau teigti, kad nagrinėjamoms paslaugoms atitinkamomis aplinkybėmis negalėtų būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodytas atleidimas nuo mokesčio. Kaip jau pažymėjau, šiuo atleidimu nuo mokesčio siekiama sumažinti sveikatos priežiūros kainą, t. y. paslaugų, kurių tikslas apsaugoti asmenų sveikatą, ją išlaikyti ar išgydyti asmenį, kainą. Taigi būtent paslaugos tikslas lemia, ar ji turi būti atleista nuo PVM.

23 — Žr. minėtus sprendimus *Kügler* (30 punktas) ir *Dornier* (42 ir 44 punktai).

24 — Žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. I-1737, 11 punktas) bei minėtus sprendimus *CPP* (15 punktas), *Komisija prieš Prancūziją* (21 punktas) bei *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution* (52 punktas).

51. Man atrodo visiškai įmanoma, kad atitinkamomis aplinkybėmis artimojo buvimas šalia ligonio gali būti būtinas pastarojo gydymui ir kad nakvynės ir maisto šiam artimajam suteikimas gali pasirodyti būtinas užtikrinant jo nuolatinį budėjimą prie ligonio. Pavyzdžiui, toks atvejis galėtų būti, kai paguldytas į ligoninę asmuo yra mažametis arba diagnozuojama didelį nerimą kelianti patologija.

52. Naudojimosi telefonu paslaugos suteikia ligoniui galimybę palaikyti ryšį su artimaisiais ir gauti iš jų svarbų moralinį palaikymą, kuris atitinkamomis aplinkybėmis gali pasirodyti būtinas. Net jei tai iš pirmo žvilgsnio neatrodo akivaizdu, vis dėlto būtų sunku kategoriškai teigti, kad naudojimasis televizoriumi, kuris yra informacijos priemonė ir daugeliui mėgstama pramoga, atitinkamais atvejais negali būti reikalingas hospitalizuotam ligoniui gydyti. Vėl turiu omenyje vaikus, kurie dėl sunkios patologijos arba dėl jos gydymo negali būti lankomi arba jų lankymo sąlygos yra apribotos. Šiems vaikams naudojimasis televizoriumi gali būti atsipalaidavimo, būtino juos gydant ligoninėje, dalis.

53. Tačiau jei ir nesunku numanyti, kad šių paslaugų suteikimas atitinkamais atvejais gali būti laikomas būtinu hospitalizuotam asmeniui gydyti, atvirkščiai, atsižvelgiant į didelę praktikoje egzistuojančių situacijų įvairovę, atrodo sunku objektyviai tiksliai nurodyti šiuos atvejus. Taip pat nereikia pamiršti, kad Šeštosios direktyvos tikslas yra sukurti bendrą PVM sistemą ir kad ši sistema turi būti aiški ir numatoma [25]. Taigi šio tikslo ir šių reikalavimų neatitiktų tai, jei sveikatos priežiūros įstaigoms ir kompetentingoms nacionalinės valdžios institucijoms būtų nustatyta pareiga kiekvienu atveju vertinti, ar nagrinėjamos paslaugos iš tiesų yra reikalingos. Todėl būtent Teisingumo Teismas turėtų nustatyti visoms valstybėms narėms bendrą objektyvų kriterijų.

54. Atsižvelgdamas į šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę nemanau, kad, kaip siūlo *Ygeia*, šis kriterijus galėtų būti paties ligonio arba jo artimųjų prašymas. Toks kriterijus neleistų užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų ribojamas realiai ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugoms reikalinga veikla. Be to, klausimas, ar atitinkama nagrinėjama paslauga yra būtina hospitalizuotam asmeniui gydyti, atrodo, turėtų būti priskirtas medikų vertinimui. Už ligonio sveikatos priežiūros įstaigoje gydymą atsakingas terapeutas galėtų būti labiausiai kom-

25 — Žr. 1990 m. kovo 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-30/89, Rink. p. I-691, 23 punktas).

petentingas spręsti, ar nagrinėjamos paslaugos, kurios dėl savo pobūdžio nėra glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla, vis dėlto turėtų būti laikomos būtinomis šiam asmeniui gydyti. Šis kriterijus taip pat reikštų, kad geriau būti objektyviam ir užtikrinti aiškumo bei numatymo reikalavimus.

55. Pagal šį kriterijų sveikatos priežiūros įstaigos pacientui galimybė naudotis telefonu ir televizoriumi bei maisto ir nakvynės pacientą lydintiems asmenims suteikimas būtų laikomi glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusia veikla, jei šių priemonių suteikimą arba nuolatinį artimojo buvimą šalia skirtų gydytojas.

56. Kai per posėdį šalims buvo pasiūlyta pareikšti savo nuomonę dėl šio kriterijaus, *Ygeia* atstovas nurodė, kad gydytojai niekada neskiria tokios rūšies paslaugų. Graikijos vyriausybės atstovas, atvirkščiai, teigė, kad šis kriterijus gali lemti piktnaudžiavimo atvejų atsiradimą.

57. Pirmiausia iš Graikijos vyriausybės atsakymo darytina išvada, kad, priešingai nei teigia *Ygeia*, mano siūlomas kriterijus galėtų būti taikomas praktikoje. Pagaliau aš neginčiju to, kad dėl šio kriterijaus gali atsirasti piktnaudžiavimo atvejų ar bent jau jis gali lemti skirtingą sveikatos priežiūros įstaigų praktiką. Vis dėlto ši galimybė ir šis nepatogumas yra būdingi taikant visus žmogišku vertinimu pagrįstus kriterijus ir todėl interesas kategoriškai neatmesti to, kad nagrinėjamos paslaugos patenka į atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, mano nuomone, nusveria praktinius sunkumus, kurie kiltų taikant siūlomą kriterijų. Taip pat primintina, kad valstybės narės prireikus gali imtis atitinkamų priemonių, jog užkirstų kelią piktnaudžiavimui taikant šį kriterijų, o tai pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalį jos gali padaryti ir kiekvienu atskiru šioje nuostatoje numatytu atleidimo nuo mokesčio atveju.

58. Jei Teisingumo Teismas atsižvelgtų į mano pasiūlymą, tuo atveju nacionaliniam teismui priklausytų nagrinėti, ar *Ygeia* įstaigoje hospitalizuotiems asmenims teikiamos nagrinėjamos paslaugos yra paskirtos gydytojo. Taip pat jis turėtų patikrinti, ar remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktu pagrindinis šių *Ygeia* paslaugų teikimo tikslas nėra gauti papildomų pajamų.

59. Atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus, į prejudicinį klausimą siūlyčiau atsakyti, kad Šeštosios direktyvos A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip: pagal šią nuostatą ligoninės pacientui teikiamos naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugos bei maisto ir nakvynės teikimas pacientus lydintiems asmenims yra glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla tik tuo atveju, jei ligoniui šių priemonių teikimą arba nuolatinį artimojo buvimą šalia skiria gydytojas.

V — Išvada

60. Atsižvelgdamas į tai, kas pasakyta, į *Symvoulio tis Epikrateias* užduotą klausimą siūlyčiau atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios 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: pagal šią nuostatą ligoninės pacientui teikiamos naudojimosi telefonu ir televizoriumi paslaugos bei maisto ir nakvynės teikimas pacientus lydintiems asmenims yra glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla tik tuo atveju, jei ligoniui šių priemonių teikimą arba nuolatinį artimojo buvimą šalia skiria gydytojas."