TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. rugsėjo 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendroji sistema – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktai – Neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininės priežiūros veikla – Medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai ir paramedikai, teikimas – Pasitikėjimo santykių tarp paciento ir paslaugos teikėjo nebuvimas“

Byloje C-700/17

dėl 2017 m. spalio 11 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gruodžio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Kyritz

prieš

Wolf-Henning Peters

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė C. Toader, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių T. Henze ir R. Kanitz, vėliau – R. Kanitz,

– Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killmann ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Kyritz* (Kirico mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – mokesčių inspekcija) ir C. Wolf-Henning Peters ginčą dėl atsisakymo neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) medicininės priežiūros paslaugų, kurias jis teikia kaip gydytojas, klinikinės chemijos ir laboratorinės diagnostikos specialistas.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai[,] nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

4 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

b) ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos;

c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė;

<…>“

5 Minėtos direktyvos 133 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:

a) šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti;

b) šias įstaigas turi valdyti ir administruoti tik savanoriškais pagrindais asmenys, kurie patys ar per tarpininkus neturi tiesioginės ar netiesioginės naudos iš atitinkamos veiklos rezultatų;

c) šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas;

d) neapmokestinant PVM neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu.

<…>“

Vokietijos teisė

6 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, *BGBl.* 2005 I, p. 386), iš dalies pakeisto 2008 m. gruodžio 19 d. Įstatymu (*BGBl.* 2008 I, p. 2794) (toliau – *UStG*), 4 straipsnyje nustatyta:

„Iš 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių neapmokestinami šie sandoriai:

<…>

14) a) medicininės priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai, odontologai, natūropatai, fizioterapeutai, akušeriai arba bet kokią kitą panašią medicininę profesinę veiklą vykdantys asmenys. <…>;

<…>

b) ligoninių ir medicininės priežiūros paslaugos, įskaitant diagnostiką, medicininius tyrimus, prevenciją, reabilitaciją, akušeriją ir hospisų paslaugas, taip pat su tuo glaudžiai susijusi veikla, kuria verčiasi viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos. Pirmame sakinyje nurodytos paslaugos taip pat neapmokestinamos, kai jas teikia:

<…>

bb) medicininės priežiūros ir diagnostikos centrai, kurie dalyvauja socialinio draudimo sistemoje, numatytoje *Sozialgesetzbuch* [(Socialinės apsaugos kodeksas)] penktosios knygos 95 straipsnyje, arba kuriems taikomos Socialinės apsaugos kodekso penktosios knygos 115 straipsnio nuostatos,

<…>

ir kai pagal savo pobūdį tai yra paslaugos, kurioms reikalingas leidimas, sutartis arba taikomos Socialinės apsaugos kodekse numatytos nuostatos <…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 W.-H. Peters yra gydytojas, klinikinės chemijos ir laboratorinės diagnostikos specialistas.

8 2009–2012 mokestiniais metais jis teikė medicininės priežiūros paslaugas *LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH*, bendrovei laboratorijai, kuri teikė paslaugas privačiai dirbantiems gydytojams, reabilitacijos klinikoms, sveikatos tarnyboms ir ligoninėms.

9 Jis gavo iš jos 6 000 eurų mėnesinį atlygį už šias paslaugas, kurios, be kita ko, apėmė tyrimus, kurių tikslas yra tikslios laboratorijos gydytojo diagnozės, taip pat medicininę pagalbą taikant medicinines kraujo perpylimo priemones konkrečiais gydymo atvejais.

10 W.-H. Peters nedeklaravo apyvartos mokesčio už atitinkamus mokestinius metus, nes manė, kad šis paslaugų teikimas buvo neapmokestinamas šiuo mokesčiu pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto a papunkčio pirmą sakinį.

11 Vis dėlto mokesčių inspekcija nusprendė, kad šis paslaugų teikimas buvo apmokestinamas. Šis sprendimas buvo motyvuojamas teiginiu, kad *UStG* 4 straipsnio 14 punkto a papunkčio pirmame sakinyje numatytas neapmokestinimas siejamas su sąlyga, kad egzistuoja pasitikėjimo ryšys tarp gydytojo ir gydomo asmens, o tokia sąlyga neįvykdyta, kiek tai susiję su laboratorinės medicinos gydytojo ir medicinos chemiko paslaugomis. Taigi ji pateikė pranešimus apie fiksuoto dydžio apmokestinimą, susijusius su apyvartos mokesčiu, pagrįstus W.-H. Peters atitinkamais mokestiniais metais gautais neto honorarais.

12 2013 m. gruodžio 2 d. sprendimu mokesčių inspekcija atmetė W.-H. Peters skundus dėl šių pranešimų.

13 W.-H. Peters pateikė skundą dėl šio sprendimo *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas, Vokietija), šis teismas patenkino jo skundą ir pakeitė ginčijamus pranešimus apie mokesčio dydį ir nusprendė, kad *UStG* 4 straipsnio 14 dalies a punkto pirmame sakinyje numatytu neapmokestinimu nereikalaujama pasitikėjimo ryšio tarp gydytojo ir gydomo asmens.

14 Mokesčių inspekcija pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

15 Šis teismas mano, kad pasitikėjimo ryšio elementas neturi lemiamos reikšmės paslaugos teikimo vietai, kuri, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, lemia skirtumą tarp neapmokestinimo atvejų, numatytų Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, pasitikėjimo ryšys tarp gydytojo ir paciento nėra būtina sąlyga tam, kad veikla, susijusi su medicininės priežiūros paslaugomis, būtų neapmokestinama, kaip tai suprantama pagal Vokietijos teisės nuostatą, kuria perkeliamas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktas, nes toks pasitikėjimo ryšys yra tik tipinis šio neapmokestinimo taikymo atvejis.

16 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojas, klinikinės chemijos ir laboratorinės diagnostikos specialistas, teikimo pagrindinėje byloje nurodytomis aplinkybėmis neapmokestinimas turi būti vertinimas pagal Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies c punktą, ar pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą?

2. Jei taikytinas Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies c punktas, ar juo remiantis turi būti pasitikėjimo ryšys tarp gydytojo ir gydomo asmens?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

17 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktai turi būti aiškinami taip, kad tokioms medicininės priežiūros paslaugoms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias teikia gydytojas, klinikinės chemijos ir laboratorinės diagnostikos specialistas, gali būti taikomas neapmokestinimas PVM, numatytas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte.

18 Primintina, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus ir Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktus, kurie suformuluoti iš esmės identiškai, reikia aiškinti vienodai, todėl Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su pirmąja iš šių nuostatų, yra antrosios aiškinimo pagrindas (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27 punktą).

19 Pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina ligoninių ir medicininės priežiūros ir glaudžiai su ja susijusios veiklos, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai ir kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos. Kalbant apie šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą, reikia pasakyti, kad jame numatytas medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai ir paramedikai, teikimo, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė, neapmokestinimas.

20 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sąvoka „medicininės priežiūros veikla“, numatyta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte, ir sąvoka „medicininės priežiūros paslaugų teikimas“, esanti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte, numato paslaugų teikimą, kurio tikslas yra ligų ar sveikatos sutrikimų diagnostika, priežiūra ir, kiek įmanoma, gydymas (2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 20 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

21 Taip pat svarbu priminti, kad kriterijus, į kurį reikia atsižvelgti nustatant dviejų neapmokestinimo atvejų, numatytų šiose nuostatose, taikymo sritį, yra mažiau susijęs su teikimo pobūdžiu nei su jo atlikimo vieta. Iš tiesų, šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos ligoninėje suteiktos paslaugos, o tos pačios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte – ne ligoninėje, t. y. paslaugų teikėjo ar paciento namuose ar bet kurioje kitoje vietoje (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 22 punktą ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 19 punktą).

22 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su medicininės priežiūros paslaugų teikimu, o tai reiškia, kad šį teikimą gali apimti „medicininės priežiūros veiklos“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, arba „medicininės priežiūros paslaugų teikimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą.

23 Dėl šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo tokiam paslaugų teikimui Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad laboratorija ar panašią veiklą vykdantis atskiras subjektas gali būti „panašaus pobūdžio“ įstaigos kaip „ligoninės“ ir „gydymo ar diagnozavimo centrai“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 2 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

24 Tokiu atveju, siekiant įvertinti, ar medicininės priežiūros paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, reikia atsižvelgti į visus šioje nuostatoje ir kitose reikšmingose šios direktyvos IX antraštinės dalies 1 ir 2 skyrių nuostatose numatytus reikalavimus (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 37 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

25 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnį valstybės narės gali neapmokestinti ir kitų, ne tik viešosios teisės reglamentuojamų, įstaigų, PVM 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios nurodytos sąlygos.

26 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai siekia išsiaiškinti dėl galimybės taikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punktą paslaugų teikimui, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, jei jis turėtų padaryti išvadą, kad šis paslaugų teikimas neatitinka visų šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytų neapmokestinimo taikymo sąlygų.

27 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad medicininės priežiūros paslaugos, kurios neatitinka visų reikalavimų, kad joms būtų taikomas minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM, iš principo nėra pašalintos iš šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo taikymo srities.

28 Iš tiesų iš Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkto teksto jokiu būdu negalima daryti išvados, kad šia nuostata siekiama apriboti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkto, kuris, kaip priminta šio sprendimo 21 punkte, numato medicininės priežiūros paslaugų, kurias ne šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytose įstaigose teikia gydytojai ir paramedikai, teikimą, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė, taikymo sritį.

29 Be to, Teisingumo Teismas dėl bendrosios praktikos gydytojų paskirtų medicinos tyrimų pažymėjo, kad mokesčių neutralumo principo būtų nesilaikoma, jei tokių paslaugų teikimui būtų taikoma skirtinga PVM schema, atsižvelgiant į teikimo vietą, nors jų kokybė identiška, įvertinant atitinkamų paslaugų teikėjų kvalifikaciją (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 32 punktą).

30 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktai turi būti aiškinami taip, kad tokios medicininės priežiūros paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias teikia gydytojas, klinikinės chemijos ir laboratorinės diagnostikos specialistas, gali būti neapmokestinamos PVM, kaip numatyta šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte, kai jos neatitinka visų šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sąlygų.

Dėl antrojo klausimo

31 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jame numatytas neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad atitinkama medicininės priežiūros paslauga turi būti teikiama esant pasitikėjimo ryšiui tarp paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo.

32 Šiuo klausimu primintina, kad pažodžiui aiškinant Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punktą matyti, kad paslaugos teikimas neapmokestinamas, jei jis tenkina dvi sąlygas: viena vertus, tai yra medicininės priežiūros paslaugos teikimas ir, kita vertus, jį atlieka gydytojai ir paramedikai, kaip juos apibrėžia atitinkama valstybė narė (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 27 punktą ir 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 ir C-444/04, EU:C:2006:257, 23 punktą).

33 Taigi iš šios nuostatos teksto jokiu būdu negalima daryti išvados, jog tam, kad medicininės priežiūros paslaugų teikimas būtų neapmokestintas, pagal ją reikalaujama, kad paslaugos būtų teikiamos esant pasitikėjimo ryšiui tarp medicininės priežiūros paslaugų teikėjo ir gydomo asmens.

34 Tokios sąlygos nustatymas nebūtų pateisinamas atsižvelgiant į šia nuostata siekiamą tikslą sumažinti medicininės priežiūros išlaidas ir padaryti šią priežiūrą prieinamesnę fiziniams asmenims (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją) tiek, kiek ši priežiūra yra pakankamo kokybės lygio (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 ir C-444/04, EU:C:2006:257, 37 punktą), o pasitikėjimo ryšio tarp paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo egzistavimas šiuo klausimu nėra lemiamas.

35 Aišku, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad priešingai nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas taikomas ne ligoninėse suteiktoms paslaugoms, esant pasitikėjimo ryšiui tarp paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo, kai toks ryšys paprastai egzistuoja tokio teikėjo darbo kabinete (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, 353/85, EU:C:1988:82, 33 punktą ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 35 punktą).

36 Vis dėlto iš šių teiginių negalima daryti išvados, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas taikomas tik medicininės priežiūros paslaugoms, teikiamoms esant pasitikėjimo ryšiui tarp medicininės priežiūros paslaugų teikėjo ir gydomo asmens.

37 Iš tiesų pažymėtina, kad minėtomis išvadomis tiesiog buvo siekiama pabrėžti skirtumą tarp šios nuostatos ir Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto, kiek tai susiję su šių dviejų šiose nuostatose numatytų neapmokestinimo atvejų taikymo srities apibrėžimu.

38 Taigi, 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė* (353/85, EU:C:1988:82) 33 punkte, atsakydamas į Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės argumentą dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto ir jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto panašumo, Teisingumo Teismas nurodė pasitikėjimo ryšio tarp

paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo svarbą tam, kad nuspręstų, jog, išskyrus smulkius tiekimus, kurie neišvengiamai būtini medicininės priežiūros paslaugos teikimo momentu, vaistų ir kitų prekių tiekimas yra faktiškai ir ekonomiškai nesusijęs su paslaugų, nurodytų šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, teikimu.

39 Panašiai Teisingumo Teismas 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473) 35 punkte nurodė, kad tarp paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo egzistuoja pasitikėjimo ryšys, siekdamas pabrėžti skirtumą tarp dviejų neapmokestinimo atvejų, numatytų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose, kiek tai susiję su vieta, kurioje paslaugos turi būti suteiktos, apibūdindamas aplinkybes, kurioms esant šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytos paslaugos paprastai teikiamos.

40 Šiuo klausimu šio sprendimo 36 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą neapmokestinamos visos ligoninėje suteiktos paslaugos, o pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą neapmokestinamos ne ligoninėje, t. y. paslaugų teikėjo ar paciento namuose ar bet kurioje kitoje vietoje, suteiktos medicininės priežiūros paslaugos.

41 Be to, nors šio sprendimo 27 punkte Teisingumo Teismas išvardijo sąlygas, taikomas šioje nuostatoje numatytam neapmokestinimui, jis šiuo klausimu nesirėmė paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo pasitikėjimo ryšio egzistavimu.

42 Remiantis tuo, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad jame numatytam neapmokestinimui PVM netaikoma sąlyga, kad atitinkama medicininės priežiūros paslauga turi būti teikiama esant pasitikėjimo ryšiui tarp paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktai turi būti aiškinami taip, kad tokios medicininės priežiūros paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias teikia gydytojas, klinikinės chemijos ir laboratorinės diagnostikos specialistas, gali būti neapmokestinamos PVM, kaip numatyta šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte, kai jos neatitinka visų šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sąlygų.**

2. **Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad jame numatytam neapmokestinimui pridėtinės vertės mokesčiu netaikoma sąlyga, kad atitinkama medicininės priežiūros paslauga turi būti teikiama esant pasitikėjimo ryšiui tarp paciento ir medicininės priežiūros paslaugų teikėjo.**

Parašai.