TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2019. gada 18. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Stacionārā aprūpe un medicīniskā aprūpe – Medicīniskās aprūpes sniegšana, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās – Uzticības attiecību neesamība starp aprūpes sniedzēju un pacientu

Lietā C-700/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 11. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 14. decembrī, tiesvedībā

Finanzamt Kyritz

pret

Wolf-Henning Peters,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toadere [*C. Toader*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents) un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Vācijas valdības vārdā – sākotnēji *T. Henze* un *R. Kanitz*, vēlāk *R. Kanitz*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *B.-R. Killmann* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Kyritz* (Kiricas Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "Nodokļu birojs") un *Wolf-Henning Peters* jautājumā par atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) aprūpes pakalpojumus, kurus šī pēdējā minētā persona sniegusi kā klīniskās ķīmijas un laboratorijas diagnostikas speciālists.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 7. apsvērumā ir noteikts:

"Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma."

4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) slimnīcas [stacionāro] un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;

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

[..]."

5 Minētās direktīvas 133. pantā ir paredzēts:

"Piešķirot struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus, dalībvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādus nosacījumus:

a) attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;

b) šīs struktūras ir jāpārvalda un jāvada – būtībā brīvprātīgi – personām, kurām pašām vai caur starpniekiem nav tiešas vai netieša daļas attiecīgo darbību iznākumā;

c) šīm struktūrām jānosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN;

d) atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji.

[..]"

Vācijas tiesības

6 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBl.* 2005 I, 386. lpp.), kas grozīts ar 2008. gada 19. decembra likumu (*BGBl.* 2008 I, 2794. lpp.) (turpmāk tekstā – "*UStG*"), 4. pantā ir noteikts:

"No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minētie darījumi:

[..]

14) a) medicīniskās aprūpes sniegšana, darbojoties ārsta, zobārsta, dziednieka, fizioterapeita, vecmātes vai līdzīgā medicīniskā profesijā. [..]

[..]

b) hospitalizēšana un medicīniskā aprūpe, tostarp diagnostika, medicīniskās pārbaudes, profilakse, rehabilitācija, dzemdību pieņemšana un pansionāta pakalpojumi, kā arī ar to cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti. Pirmajā teikumā minētie pakalpojumi tiek atbrīvoti no nodokļa arī tad, ja tos sniedz

[..]

bb) medicīniskās aprūpes un diagnostikas centri, kuri piedalās valsts obligātās veselības apdrošināšanas sistēmā saskaņā ar *Sozialgesetzbuch* [(Sociālo tiesību kodekss)] piektās daļas 95. pantu vai uz kuriem attiecas Sociālo tiesību kodeksa piektās daļas 115. panta noteikumi,

[..]

un ja pēc būtības tie ir pakalpojumi, uz kuriem attiecas Sociālo tiesību kodeksā paredzēta atļauja, līgums vai noteikumi [..]."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 *W.-H. Peters* ir klīniskās ķīmijas un laboratorijas diagnostikas speciālists.

8 2009.–2012. taksācijas gadā viņš sniedza veselības aprūpes pakalpojumus *LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH* – laboratorijas sabiedrībā, kas sniedz laboratorijas pakalpojumus ārstiem, kuri strādā ārsta praksē, rehabilitācijas klīniskos pakalpojumus, veselības aprūpes un slimnīcas pakalpojumus.

9 Viņš saņēma no pēdējās minētās ikmēneša atlīdzību 6000 EUR apmērā par šiem pakalpojumiem, kuri tostarp ietvēra analīžu veikšanu, kuru mērķis ir sniegt precīzu diagnostiku laboratorijas ārstam, kā arī medicīnisku atbalstu asins pārliešanas pasākumu ietvaros konkrētās ārstēšanas situācijās.

10 *W.-H. Peters* neiesniedza apgrozījuma nodokļa deklarāciju par attiecīgajiem fiskālajiem gadiem, uzskatot, ka minētie pakalpojumi ir atbrīvoti no šī nodokļa atbilstoši *UStG* 4. panta 14. punkta a) apakšpunkta pirmajam teikumam.

11 Savukārt Nodokļu birojs uzskatīja, ka šie paši pakalpojumi ir apliekami ar nodokli. Šis lēmums tika pamatots ar konstatējumu, ka *UStG* 4. panta 14. punkta a) apakšpunkta pirmajā teikumā paredzētais atbrīvojums ir pakļauts nosacījumam, ka starp ārstu un ārstējamo pastāv uzticības attiecības, kas ir nosacījums, kurš nav izpildīts gadījumā, kad runa ir par klīniskās ķīmijas speciālista un laboratorijas ārsta sniegtajiem pakalpojumiem. Tātad tas izsniedza vienotas likmes nodokļu paziņojumus attiecībā uz apgrozījuma nodokli par *W.-H. Peters* saņemtajiem neto honorāriem attiecīgajos fiskālajos gados.

12 Ar 2013. gada 2. decembra lēmumu Nodokļu birojs noraidīja *W.-H. Peters* iesniegtās sūdzības par šiem paziņojumiem.

13 *W.-H. Peters* par šo lēmumu cēla prasību *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlīnes-Brandenburgas Finanšu tiesa, Vācija), kas viņa prasību apmierināja un apstrīdētos paziņojumus par nodokli grozīja, uzskatot, ka *UStG* 4. panta 14. punkta a) apakšpunkta pirmajā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa neprasa, lai pastāvētu uzticības attiecības starp ārstu un ārstējamo.

14 Nodokļu birojs iesniedza iesniedzējtiesā revīzijas sūdzību.

15 Šīs tiesas skatījumā uzticības attiecību elementam nav būtiskas nozīmes attiecībā uz pakalpojuma izpildes vietu, kas atbilstoši Tiesas judikatūrai ir pazīme, lai nošķirtu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus. Turklāt, pēc iesniedzējtiesas uzskata, uzticības attiecību esamība starp ārstu un pacientu nav nepieciešamais nosacījums, lai aprūpes pakalpojuma darbību atbrīvotu no nodokļa Vācijas tiesību aktu nozīmē, ar kuriem tiek transponēts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts, jo šādas uzticības attiecības ir tikai viens no šī atbrīvojuma tipveida piemērošanas gadījumiem.

16 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai klīniskās ķīmijas un laboratorijas diagnostikas specializētā ārsta sniegtas medicīniskās aprūpes atbrīvojums no nodokļa tādos apstākļos kā pamatlietā ir jāvērtē saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu vai saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu?

2) Vai Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērojamība – ja šī norma ir piemērojama – prasa uzticības attiecību esamību starp ārstu un ārstējamo?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

17 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādiem aprūpes pakalpojumiem kā pamatlietā, kurus sniedz klīniskā ķīmijā un laboratorijas diagnostikā specializēts ārsts, var attiekties šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN.

18 Vispirms ir jānorāda, ka Padomes Sestā direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts, kuru redakcija ir būtībā vienāda, ir jāinterpretē vienādi un vai tātad Tiesas judikatūru attiecībā uz pirmo no šīm normām var izmantot, lai interpretētu otru (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27. punkts).

19 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes. Savukārt šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvot no nodokļa medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.

20 No Tiesas judikatūras izriet, ka gan "medicīniskās aprūpes" jēdziena, kas minēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, gan "medicīniskās aprūpes sniegšanas" jēdziena, kas minēts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā, mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējamā apjomā izārstēt slimības vai veselības anomālijas (spriedums, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Tāpat ir svarīgi norādīt, ka kritērijs šo divu atbrīvojumu no nodokļa, kurus paredz minētie noteikumi, piemērošanas jomas noteikšanai ir vairāk saistīts nevis ar pakalpojumu raksturu, bet ar to sniegšanas vietu. Proti, minētās direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti slimnīcās, lai gan šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti ārpus slimnīcām – gan pakalpojuma sniedzēja privātajā dzīvesvietā, gan pacienta dzīvesvietā vai citur (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 22. punkts, un 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 19. punkts).

22 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, kas nozīmē, ka uz šiem pakalpojumiem var attiekties jēdziens "medicīniskā aprūpe" Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē vai jēdziens "medicīniskās aprūpes sniegšana" šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

23 Attiecībā uz minētās direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērojamību šādiem pakalpojumiem Tiesa jau ir nospriedusi, ka laboratorija vai individuāli noteikta apvienība, kas pilda salīdzināmu funkciju, var būt iestādes, kas pēc rakstura "līdzinās" "slimnīcai" un "medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem" Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *De Fruytier*, C-334/14, EU:C:2015:437, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 To ievērojot, lai novērtētu, vai aprūpes pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāņem vērā visas prasības, kas noteiktas šajā tiesību noteikumā, kā arī citos šīs direktīvas atbilstīgajos IX sadaļas 1. un 2. nodaļas noteikumos (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt Direktīvas 2006/112 133. pants ļauj dalībvalstīm attiecināt uz šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu piešķiršanu citām iestādēm, kas nav publisko tiesību subjekti, prasību par viena vai vairāku tajā minēto nosacījumu ievērošanu.

26 Šādos apstākļos iesniedzējtiesa konkrētāk jautā par iespēju, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir piemērojams tādiem pakalpojumiem, kādi ir pamatlietā, gadījumā, ja tiktu secināts, ka šie pakalpojumi neatbilst visiem atbrīvojuma piemērošanas nosacījumiem, kas paredzēti šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

27 Šajā ziņā ir svarīgi precizēt, ka aprūpes pakalpojumi, kuri neatbilst visām noteiktajām prasībām, lai saņemtu minētās direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN, principā nav izslēgti no šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētā [atbrīvojuma].

28 Proti, no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkta teksta nekādā veidā neizriet, ka šī noteikuma mērķis būtu ierobežot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērojamību, kurš – kā tas ticis atgādināts šī sprieduma 21. punktā – attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti ārpus attiecīgajām šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētajām struktūrām, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.

29 Turklāt attiecībā uz ģimenes ārstu izrakstītajām medicīniskajam analīzēm tiesa ir precizējusi, ka nodokļu neitralitātes princips netiktu ievērots, ja šādiem pakalpojumiem tiktu piemērots PVN atkarībā no to veikšanas vietas, neievērojot to, ka to kvalitāte ir vienāda, ņemot vērā attiecīgo pakalpojuma sniedzēju izglītību (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 32. punkts).

30 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādiem aprūpes pakalpojumiem kā pamatlietā, kurus sniedz klīniskajā ķīmijā un laboratorijas diagnostikā specializēts ārsts, var attiekties šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN tad, ja tie neatbilst visiem piemērošanas nosacījumiem, kas minēti šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

Par otro jautājumu

31 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no PVN ir pakļauts nosacījumam, ka attiecīgais pakalpojums jāsniedz uzticības attiecību ietvarā starp pacientu un aprūpes sniedzēju.

32 Šajā ziņā jānorāda, ka no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta gramatiskās interpretācijas izriet, ka pakalpojums ir atbrīvojams no nodokļa, ja tas atbilst diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, tam ir jābūt personas medicīniskai aprūpei un, otrkārt, šī aprūpe ir jāsniedz, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 27. punkts, kā arī 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld* un *van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 23. punkts).

33 Tātad no šī noteikuma teksta nekāda veidā neizriet, ka tajā būtu prasīts, ka, lai personai sniegtie aprūpes pakalpojumi varētu tikt atbrīvoti no nodokļa, tiem jābūt sniegtiem uzticības attiecību ietvarā starp to sniedzēju un aprūpējamo.

34 Šāda nosacījuma pievienošana turklāt nav attaisnojama ar šajā normā izvirzīto mērķi samazināt veselības aprūpes izmaksas un padarīt šo aprūpi par pieejamāku indivīdiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), ja šie aprūpes pakalpojumi ir pietiekami kvalitatīvi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 27. aprīlis, *Solleveld* un v*an den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 un C-444/04, EU:C:2006:257, 37. punkts), uzticības attiecību starp pacientu un aprūpes sniedzēju esamība šai ziņā nav izšķiroša.

35 Protams, Tiesa ir nospriedusi, ka atšķirībā no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir piemērojams tādiem pakalpojumiem, kuri ir sniegti ārpus slimnīcām un balstoties uz uzticības attiecībām starp pacientu un aprūpes sniedzēju, kas parasti ir jau esošās attiecības šī pakalpojuma sniedzēja prakses telpās (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1988. gada 23. februāris, Komisija/Apvienotā Karaliste, 353/85, EU:C:1988:82, 33. punkts, un 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 35. punkts).

36 Tomēr no šiem konstatējumiem nevar izrietēt, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai tiem aprūpes pakalpojumiem, kas personai sniegti, balstoties uz uzticības attiecībām starp pakalpojuma sniedzēju un aprūpējamo.

37 Proti, jānorāda, ka šie konstatējumi ir domāti tikai, lai uzsvērtu pretrunu starp šo normu un Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu jautājumā par šo abu šajās normās paredzēto atbrīvošanas no nodokļa gadījumu piemērošanas jomas noteikšanu.

38 Tādējādi 1988. gada 23. februāra sprieduma Komisija/Apvienotā Karaliste (353/85, EU:C:1988:82) 33. punktā, lai atbildētu uz Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes izvirzīto argumentu par paralēlismu starp Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu un tās 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, Tiesa norādīja uz uzticības saiknes starp pacientu un aprūpes sniedzēju nozīmīgumu, lai secinātu, ka, izņemot sīkos pakalpojumus, kas ir absolūti nepieciešami personīgās medicīniskās aprūpes sniegšanas brīdī, zāļu un citu preču piegāde ir materiāli un ekonomiski nošķirama no šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto pakalpojumu sniegšanas.

39 Līdzīgā veidā Tiesa atsaucās uz uzticības saiknes esamību starp pacientu un aprūpes sniedzēju 2002. gada 10. septembra sprieduma *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473) 35. punktā, lai uzsvērtu, ka starp šiem diviem Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma veidiem ir pretruna atkarībā no pakalpojumu sniegšanas vietas, ilustrējot apstākļus, kādos parasti tiek sniegti 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā minētie pakalpojumi.

40 Šajā ziņā minētā sprieduma 36. punktā Tiesa precizēja, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta atbrīvojums attiecas uz visiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti slimnīcās, lai gan šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvot tikai medicīniskos pakalpojumus, kas tiek sniegti ārpus slimnīcām – gan pakalpojuma sniedzēja privātajā dzīvesvietā, gan pacienta dzīvesvietā vai citur.

41 Turklāt, lai gan Tiesa minētā sprieduma 27. punktā ir uzskaitījusi nosacījumus, kuri attiecas uz šajā noteikumā minēto atbrīvojumu, tā nav šajā ziņā atsaukusies uz uzticības saiknes esamību starp pacientu un aprūpes sniedzēju.

42 No tā izriet, ka uz otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no PVN nav pakļauts nosacījumam, ka attiecīgais pakalpojums jāsniedz uzticības attiecību ietvarā starp pacientu un aprūpes sniedzēju.

Par tiesāšanās izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādiem aprūpes pakalpojumiem kā pamatlietā, kurus sniedz klīniskajā ķīmijā un laboratorijas diagnostikā specializēts ārsts, var attiekties šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa tad, ja tie neatbilst visiem piemērošanas nosacījumiem, kas minēti šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā.**

2) **Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa nav pakļauts nosacījumam, ka attiecīgais pakalpojums jāsniedz uzticības attiecību ietvarā starp pacientu un aprūpes sniedzēju.**

[Paraksti]