

L.U.P.

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. birželio 8 d. *

Byloje C-106/05

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. lapkričio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. kovo 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

L.u.P. GmbH

prieš

Finanzamt Bochum-Mitte,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. sausio 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *L.u.P. GmbH*, atstovaujamos iš pradžių mokesčių konsultantų R. Todtenhöfer ir N. Bohn, vėliau advokato W. Krieger,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

išklausęs 2006 m. kovo 7 d. posėdyje pateiktą generalinio advokato išvadą,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktų bei 2 dalies a punkto išaiškinimo.

- 2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp *L.u.P. GmbH* (toliau – *L.u.P.*) ir *Finanzamt Bochum-Mitte* (toliau – *Finanzamt*) dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) *L.u.P.* atliktus medicinos tyrimus laboratorijas valdančioms bendrovėms, su kuriomis dirba bendrosios praktikos gydytojai, minėtus tyrimus paskyrę teikdami sveikatos priežiūros paslaugas.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai nustato:

„1. 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, kurią vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostikos 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“.

4 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto trečioji įtrauka numato:

- „2. a) 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 šių sąlygų:

<...>

— įkainiai už (nagrinėjamų institucijų) 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.“

Nacionalinės teisės aktai

- 5 Apyvartos mokesčio įstatymas (*Umsatzsteuergesetz* 1980/1993, toliau – UStG) 4 straipsnio 14 punkto pirmajame sakinyje numato „medikų, dantistų, psichoterapeutų, kineziterapeutų, slaugių ar kitos analogiškos medicininės veiklos Pajamų

mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 18 straipsnio 1 dalies 1 punkto prasme bei gydytojo chemiko profesinės veiklos“ atleidimą nuo mokesčio.

- 6 Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą ši nuostata gali būti taikoma medicinos laboratorijai, kurios teisinė forma yra akcinė bendrovė (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*). Iš tiesų, *Bundesverfassungsgericht* teigimu, vienodo požiūrio principas draudžia bet kokią skirtingą traktuotę atleidimo nuo PVM klausimu, pagrįstą tik įmonės teisine forma.
- 7 UStG 4 straipsnio 16 punkto 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 paslaugų įstaigas paslaugos yra

suteiktos prižiūrint medikams, o praėjusiais metais ne mažiau kaip 40 % paslaugų buvo suteiktos 15 punkto b papunktyje išvardytiems asmenims.“

- 8 Pastarojoje nuostatoje minėti asmenys yra apdrausti socialinio draudimo įstaigoje, gaunantys socialinę paramą ir senatvės (arba karo aukos) pensiją.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 9 *L.u.P.* yra pagal Vokietijos teisę įsteigta akcinė bendrovė, kurios vienintelis dalyvis yra medikas biologas M. Scharmann. Ji atlieka medicinos tyrimus būtent valdančioms laboratorijoms bendrovėms, su kuriomis dirba bendrosios praktikos gydytojai, minėtus tyrimus paskyrę teikdami sveikatos priežiūros paslaugas.
- 10 *Finanzamt* nusprendė, kad šios paslaugos turėtų būti apmokestinamos PVM.
- 11 *Finanzamt* sprendimą patvirtino *Finanzgericht*, remdamasis tuo pagrindu, kad, pirma, nors *L.u.P.* yra „kita medicinos tyrimų įstaiga“ UStG 4 straipsnio 16 punkto prasme, ginčijamos paslaugos šios nuostatos prasme nebuvo atliktos „prižiūrint medikams“ ir, antra, *L.u.P.* nepateikė įrodymų, kad kiekvienais praėjusiais metais mažiausiai 40 % paslaugų buvo suteikta UStG 4 straipsnio 15 punkto b papunktyje išvardytiems asmenims.

- 12 *L.u.P. Bundesfinanzhof* dėl šio sprendimo pateikė ieškinį dėl peržiūrėjimo.
- 13 *Bundesfinanzhof* savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą konstatavo, kad *Finanzgericht* teisėtai tvirtino, jog ginčijamos paslaugos neatleidžiamos nuo mokesčio, remiantis UStG įstatymo 4 straipsnio 16 punkto c papunkčiu todėl, kad yra nustatyta, jog šios paslaugos nebuvo suteiktos šios nuostatos 15 punkte nurodytoms asmenų kategorijoms, kaip numatyta įstatymu.
- 14 Šis teismas taip pat išreiškė abejonę, ar ginčijamos paslaugos turi būti laikomos su „sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusia veikla“, įvykdyta „ligoninių“, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, ar „sveikatos priežiūros paslaugomis, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas“, to paties straipsnio 1 dalies c punkto prasme.
- 15 Viena vertus, *Bundesfinanzhof* tvirtina, kad nors medicinos tyrimai priskiriami ligų diagnostikai ir todėl galėtų būti priskiriami sveikatos priežiūros paslaugoms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme, paprastai laboratorijos, atliekančios šiuos tyrimus, neturi konfidencialių santykių su pacientu, o tai neleidžia taikyti šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio (2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 35 punktas). Kita vertus, šis teismas pastebėjo, kaip tai yra aišku iš 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 20 punktas), kad pagal Teisingumo Teismą medicinos tyrimai yra glaudžiai su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme; tad, jų nuomone, medikų, kurie paskyrė minėtus tyrimus, paslaugos yra atleistos nuo mokesčio pagal tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Tačiau pastaroji nuostata netaikoma veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos priežiūros paslaugomis.

- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo teigimu, darant prielaidą, kad ginčijamos paslaugos yra atleidžiamos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, UStG 4 straipsnio 16 punkto c papunktis netinkamai perkėlė šios direktyvos nuostatas. Be to, jei šios paslaugos patenka į minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį, šis teismas klausia, ar remiantis šiame punkte numatytais sąlygomis bei minėto straipsnio antru punktu galima atsisakyti taikyti atleidimą nuo mokesčio veiklai, glaudžiai susijusiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis, nors sveikatos priežiūros paslaugos yra atleistos nuo mokesčio, net jei neatitinka šių sąlygų. Aišku, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto dalies turinys leidžia tokį aiškinimą. Tačiau šioje nuostatoje numatytos sąlygos tiek, kiek jos susijusios su aptariamomis sveikatos priežiūros įstaigomis, taip pat galėtų būti aiškinamos kaip apimančios tik ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugas, bet ne su jomis glaudžiai susijusią veiklą. Be to, sveikatos priežiūros ir ligoninių paslaugos taptų sunkiau prieinamos, jei glaudžiai su sveikatos priežiūros ir ligoninių paslaugomis susijusios veiklos atleidimui nuo mokesčio būtų taikomi griežtesni reikalavimai. Ši padėtis taip pat prieštarautų mokesčių neutralumo principui, nes ligoninės, taip pat gydymo ir diagnostikos centrai, patys neatliekantys medicinos tyrimų, būtų nepalankesnėje situacijoje mokesčių prasme.
- 17 Esant šioms aplinkybėms, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas 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?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori apibrėžti sąlygas, kurioms esant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis leidžia atleisti nuo PVM bendrosios praktikos gydytojų paskirtus medicinos tyrimus, kuriuos atlieka privačios laboratorijos, esančios ne sveikatos priežiūros įstaigose.
- 19 Atsakant į šį klausimą iš karto reikia patikrinti, ar, kaip mano minėtas teismas, ši nuostata iš tiesų leidžia valstybėms narėms atleisti nuo mokesčio tokius medicinos tyrimus, kaip tai numato ginčijami nacionalinės teisės aktai, ir, jei taip, kokioms sąlygoms esant gali būti taikomas toks atleidimas nuo mokesčio?

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų atleidimo nuo mokesčio

- 20 Taigi, kaip pastebėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, medicininio pobūdžio paslaugoms gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio.
- 21 Pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą valstybės narės nuo mokesčio atleidžia būtent sveikatos priežiūros paslaugas ir su jomis glaudžiai susijusią veiklą, vykdomą pagal viešąją teisę nereglamentuojamų asmenų arba, esant socialinėms sąlygoms, panašioms į tas, kurios taikomos pastariesiems, vykdomą ligoninių, gydymo ir diagnostavimo centrų bei kitų to paties pobūdžio deramai

pripažintų įstaigų. Kalbant apie šio straipsnio 1 dalies c punktą, jis numato sveikatos priežiūros paslaugų, suteiktų vykdant medikų ir paramedikų profesinę veiklą, kaip ją apibrėžia atitinkama valstybė narė, atleidimą nuo mokesčio.

- 22 Pagal Teisingumo Teismo praktiką šių dviejų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymo sričių atribojimas yra labiau susijęs su paslaugos suteikimo vieta nei su jos pobūdžiu. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas nuo mokesčio atleidžia paslaugas, kurios apima visas sveikatos priežiūros paslaugas įstaigoje, turinčioje socialinius tikslus, pavyzdžiui, žmonių sveikatos apsauga; o tos pačios dalies c punktas numato paslaugų, suteiktų ne ligoninėse, tai yra teikėjo arba paciento gyvenamosiose vietose ar kitoje vietoje, atleidimą nuo mokesčio (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, 353/85, Rink. p. 817, 32 ir 33 punktus; minėto sprendimo *Kügler* 35 ir 36 punktus bei 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 47 punktą).

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų pobūdžio

- 23 Šiuo atveju, nors tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime, tiek *L.u.P.* ir Europos Bendrijų Komisija savo pastabose sutarė, kad medicinos tyrimai, kurie yra aptariami pagrindinėje byloje, gali būti „veikla <...>, glaudžiai susijusi“ su sveikatos priežiūros paslaugomis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, nepaisant to, reikia patikrinti, ar šie tyrimai nėra „sveikatos priežiūros paslaugos“ tos pačios nuostatos prasme arba „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ to paties straipsnio 1 dalies c punkto prasme. Iš tiesų, jei taip būtų, minėti tyrimai būtų atleisti nuo mokesčio pagal Šeštąją direktyvą, kad ir kur jie būtų atlikti, nors pastaroji nuostata aiškiai ir nenumato veiklos, glaudžiai susijusios su sveikatos priežiūros paslaugomis, atleidimo nuo mokesčio (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 47 punktą).

- 24 Pagal Teisingumo Teismo praktiką atleidimas nuo mokesčio, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje, turi būti aiškinamas griežtai, nes tai yra išimtis iš bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas bet koks apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamas paslaugų teikimas. Tačiau šioje nuostatoje naudojamų terminų aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo nuo mokesčio tikslus bei remtis bendros PVM sistemos mokesčių neutralumo principu (minėto sprendimo *Dornier* 42 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktą).
- 25 Taigi, kaip jau Teisingumo Teismas yra nusprendęs, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte ir tos pačios dalies c punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio bendras tikslas yra sumažinti sveikatos paslaugų kainas (minėto sprendimo *Dornier* 43 punktą ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 58 punktą).
- 26 Kalbant apie medicininio pobūdžio paslaugas, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“, esantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, turi būti aiškinamas kaip apimantis visas sveikatos priežiūros paslaugas, numatytas tos pačios dalies c punkte (minėto sprendimo *Dornier* 50 punktą); šių dviejų nuostatų tikslas yra reglamentuoti visus medicinos paslaugų siaurąją prasmę atleidimo nuo mokesčio atvejus (minėto sprendimo *Kügler* 36 punktą).
- 27 Todėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte esantis terminas „sveikatos priežiūros paslaugos“ ir tos pačios dalies c punkte esantis terminas „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ apima visas paslaugas, kurių tikslas diagnozuoti, gydyti ir tiek, kiek įmanoma, išgydyti ligas ir sveikatos sutrikimus (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 48 punktą).

- 28 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas suabejojo dėl to, ar medicinos tyrimai, kokie aptariamai pagrindinėje byloje, yra toks gydymas, nors ir pritaria, kad jie susiję su ligų diagnostika. Komisija tvirtina, kad pagal funkcinį ir teleologinį atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimą laboratorija, atliekanti tokius tyrimus, negali būti prilyginta diagnostikos centrui, nes minėti tyrimai skirti tik nustatyti diagnozę; ir, remiantis sistemine tų pačių nuostatų analize, tie tyrimai gali būti laikomi sveikatos priežiūros paslaugomis, nes leidžia nustatyti diagnozę ir yra jos sudedamoji dalis.
- 29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad „sveikatos priežiūros paslaugos“ ir „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ turi turėti terapinį tikslą, tačiau nebūtina aiškinti, kad terapinės paslaugos tikslą reikėtų suprasti siaurąja prasme. Taigi, kaip yra aišku iš Teisingumo Teismo praktikos, prevencijos tikslais suteiktoms medicinos paslaugoms gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Iš tiesų net tais atvejais, kai žmonės, kuriems atliekami prevencinio pobūdžio 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. Todėl medicinos paslaugoms, suteiktoms su tikslu apsaugoti (tai apima palaikymą bei reabilitaciją, asmens sveikatą), taikomas minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, Rink. p. I-13859, 40 ir 41 punktus, taip pat minėto sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* 58 ir 59 punktus).
- 30 Medicinos tyrimai, kurie, kaip šiuo atveju, yra paskirti bendrosios praktikos gydytojų jiems atliekant priežiūrą, gali būti priskirti asmens sveikatos palaikymui, nes, kaip yra visų prevenciškai atliekamų sveikatos priežiūros paslaugų atveju, jie leidžia pacientus

stebėti ir tirti net iki tol, kol pasidaro būtina diagnozuoti, gydyti ar išgydyti galimą ligą.

- 31 Esant šioms aplinkybėms, kaip per posėdį teigė *L.u.P.*, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bei Komisija numatė kaip galimybę, reikia pripažinti, kad atsižvelgiant į tikslą sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainas, kurio siekiama taikant minėtus atleidimo nuo mokesčio atvejus, medicinos tyrimai, kokie yra ginčijami pagrindinėje byloje, kurių tikslas prevenciškai stebėti ir tirti pacientus, gali būti „sveikatos priežiūros paslaugos“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme arba „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ tos pačios dalies c punkto prasme (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 30 punktą).
- 32 Be to, šis aiškinimas atitinka mokesčių neutralumo principą, kurį pažeidžia skirtinga tarpusavyje konkuruojančių panašių paslaugų traktuotė PVM požiūriu (2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 20 punktas, taip pat minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 54 punktas). Iš tiesų šio principo nebūtų laikomasi, jei bendrosios praktikos gydytojų paskirtiems medicinos tyrimams būtų taikoma skirtinga PVM schema, atsižvelgiant į jų atlikimo vietą, kai jie yra identiški, įvertinant ir atitinkamų paslaugų teikėjų kvalifikaciją (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 49 punktą ir 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 ir C-444/04, dar neskelbto Rinkinyje, 40 ir 41 punktus).

Dėl pagrindinėje byloje ginčijamas paslaugas teikiančių įstaigų pobūdžio

- 33 Šiuo atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo yra aišku, kad pagrindinėje byloje ginčijami medicinos tyrimai yra atlikti ne juos paskyrusio bendrosios praktikos gydytojo kabinete. Esant šioms aplinkybėms reikia išnagrinėti, ar minėtiems tyrimams galima taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

- 34 Komisijos teigimu, tokia laboratorija, kokia aptariama pagrindinėje byloje, nėra nei ligoninė, nei „gydymo ir diagnostikos centras“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme. Ji taip pat nėra kita „panašaus pobūdžio“ įstaiga, nes ši nuostata reikalauja, kad įstaiga turėtų išplėtotą organizacinę struktūrą. Galiausiai ji neturėtų būti laikoma diagnostikos centru, nes jos atlikti tyrimai tik sudaro sąlygas diagnozuoti.
- 35 Šis teiginys nepriimtinas. Iš tiesų, kadangi medicinos tyrimai, atsižvelgiant į jų terapinį tikslą, atitinka terminą „sveikatos priežiūros paslaugos“, numatytą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, tokia laboratorija, kokia aptariama pagrindinėje byloje, šios nuostatos prasme turi būti laikoma „panašaus pobūdžio“ įstaiga kaip „ligoninės“ bei „gydymo ir diagnostikos centrai“.
- 36 Be to, kaip yra aišku iš šio sprendimo 31 ir 32 punktų, tiek sveikatos priežiūros paslaugų kainų sumažinimo tikslas, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose, tiek mokesčių neutralumo principas draudžia, kad medicinos tyrimams būtų taikomos skirtingos apmokestinimo PVM schemos, atsižvelgiant į jų suteikimo vietą, kai jų kokybė, vertinant pagal teikėjų kvalifikaciją, yra vienoda.
- 37 Komisijos teiginys, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką dėl atleidimo nuo mokesčių yra aišku, jog veikla, atlikta prieš paskutiniam teikėjui suteikiant paslaugą, neatleidžiama nuo mokesčio (1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, 107/84, Rink. p. 2655, 20 punktas; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C-240/99, Rink. p. I-1951, 40 ir 41 punktai; 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *CSC Financial Services*, C-235/00, Rink. p. I-10237, 39 ir 40 punktai ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 39 punktas), tai yra, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą būtina taikyti tik laboratorijų tiesiogiai pacientams pagal sutartis atliktiems medicinos tyrimams,

reikia atmesti, nes ši Teisingumo Teismo praktika susijusi su kitais atleidimų nuo mokesčio atvejais, kurių tekstas ir tikslai skiriasi nuo pastarosios nuostatos (šiuo klausimu žr. minėto 1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 13 punktą).

38 Be to, Teisingumo Teismas byloje dėl laboratorijų atliekamo mėginių siuntimo medicinos tyrimams atleidimo nuo mokesčio jau nusprendė, kad taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą nėra skirtumo, ar laboratorija, kuri paima minėtus pavyzdžius, pati atlieka tyrimą, ar perduoda pagal sutartį pastarąjį atlikti kitai laboratorijai, likdama atsakinga pacientui, arba dėl atliekamo tyrimo pobūdžio turi perduoti minėtą pavyzdį specializuotai laboratorijai (minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 28 punktas). Taip pat iš minėto sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* 67 punkto yra aišku, kad mediciniams patikrinimams, iš esmės skirtiems ligų prevencijai ir nustatymui, taip pat darbuotojų ir apdraustųjų sveikatos būklės stebėjimui gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, net jeigu jie atliekami trečiųjų asmenų prašymu.

39 Iš to, kas pasakyta, yra aišku, kad privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje atlikti medicinos tyrimai, kokie yra svarstomi pagrindinėje byloje ir kurių tikslas yra prevenciškai stebėti bei tirti pacientus, gali būti atleisti nuo mokesčio kaip sveikatos priežiūros paslaugos, numatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte.

40 Todėl reikia išnagrinėti, kokiomis aplinkybėmis ši nuostata leidžia taikyti tokį atleidimą nuo mokesčio.

Dėl atleidimo nuo mokesčio sąlygų

- 41 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto yra aišku, kad tam, jog tokios pagal privatinę teisę reglamentuojamos laboratorijos galėtų būti laikomos „kitomis panašaus pobūdžio įstaigomis“ šios nuostatos prasme ir atleistos nuo mokesčio, jos turi būti „deramai pripažintos“.
- 42 Kaip jau buvo nuspręsta, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas neapibrėžia šio pripažinimo sąlygų ir tvarkos. Taigi iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti nustatytos taisyklės, pagal kurias įstaigos, jų pageidavimu, gali būti pripažintos. Šiuo klausimu kompetencija priklauso valstybėms narėms (minėto sprendimo *Dornier* 64 ir 81 punktai).
- 43 Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas leidžia valstybėms narėms ne pagal viešąją teisę reglamentuojamiems asmenims kelti 1 dalies b punkte numatytam atleidimui nuo mokesčio vieną iš toliau šioje nuostatoje išdėstytų sąlygų (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 65 punktą). Šias neprivalomas sąlygas minėtam atleidimui nuo mokesčio valstybės narės gali nustatyti laisvai ir papildomai (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 punktą).
- 44 Iš prejudicinio klausimo turinio yra aišku, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šios nuostatos leidžia medicinos tyrimų, kurie ginčijami pagrindinėje byloje, atleidimui nuo mokesčio nustatyti tokias sąlygas, kurios netaikomos bendrosios praktikos gydytojų, paskyrusių tuos tyrimus, atliekamos priežiūros atleidimui nuo mokesčio.

- 45 Šiuo atveju pakanka pastebėti, kad, kaip yra aišku iš pačio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies teksto, jos a punkte minėtos sąlygos gali būti taikomos tik medicinos paslaugoms, numatytoms šio straipsnio 1 dalies b punkte, o ne priežiūrai, atleidžiamai nuo mokesčio pagal jo 1 dalies c punktą. Be to, pastaroji nuostata minėtos priežiūros atleidimą nuo mokesčio sieja ne su ją teikiančios organizacijos ar įstaigos reglamentavimu pagal viešąją teisę ar jų pripažinimu atitinkamoje valstybėje narėje, bet su sąlyga, kad ši priežiūra teikiama vykdant medikų ar paramedikų veiklą taip kaip ją apibrėžia nacionalinės teisės aktai (minėto sprendimo *Solleveld ir kt.* 23 punktas).
- 46 Taigi šios nuostatos nustato, kad medicinos tyrimų atleidimui nuo mokesčio gali būti taikomos sąlygos, kurios netaikomos minėtus tyrimus paskyrusiems gydytojams.
- 47 Be to, priešingai nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek iš valstybėms narėms suteiktos diskrecijos pripažinti privatinės teisės reglamentuojamas įstaigas taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, tiek iš šio straipsnio 2 dalies a punkto, kuris neįpareigoja valstybių narių nustatyti jame minimas sąlygas, bet leidžia pačioms spręsti, kada jas nustatyti, aišku, kad pačios valstybės iš esmės gali nustatyti kitokias atleidimo nuo mokesčio sąlygas medicinos tyrimams, kaip sveikatos priežiūros paslaugoms, nei taikomos glaudžiai su tokia priežiūra susijusios veiklos atleidimui nuo mokesčio.
- 48 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionaliniai teismai turi išnagrinėti, ar valstybės narės, nustatydamos tokias sąlygas, neperžengė savo diskrecijos ribų ir nepažeidė Bendrijos teisės principų, pirmiausia vienodo požiūrio principo, kuris PVM srityje reiškia mokesčių neutralumo principą (žr. šiuo klausimu

minėtų sprendimų *Dornier* 69 punktą, *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 punktą ir *Solleveld ir kt.* 36 punktą).

49 Šioje byloje iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo yra aišku, kad tokioms laboratorijoms nacionalinėje teisėje keliamos dvi atleidimo nuo mokesčio sąlygos, pirmą, kad minėti tyrimai būtų atlikti prižiūrint medikui, ir, antra, kad mažiausiai 40 % šių tyrimų būtų atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenimis.

50 Šiuo klausimu iš karto reikia pabrėžti, kad mokesčių neutralumo principo laikymasis reikalauja, jog visoms privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų rūšims, numatytoms Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, būtų taikomos tos pačios pripažinimo, kad jos tiekia panašias paslaugas, sąlygos. Todėl šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia patikrinti, ar nacionalinės teisės aktai atitinka šį reikalavimą, ar jie taiko šias sąlygas tik tam tikram įstaigų tipui, o kitų tipų įstaigas nuo jų atleidžia.

51 Be to, tiek, kiek nacionalinės teisės aktai sveikatos priežiūros paslaugų, kokios aptariamoms pagrindinėje byloje, atleidimui nuo mokesčio nustatytų tokias sąlygas, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog sąlygos dėl mediko priežiūros nustatymas, jei 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 prižiūrint medikui suteiktas paslaugas, bet taip pat paramedikų suteiktas paslaugas ligoninėse, už kurias atsakingi asmenys neturi gydytojo kvalifikacijos (minėto sprendimo *Dornier* 70 punktas).

- 52 Iš to yra aišku, kad valstybė narė negali kelti sąlygos, jog tam, kad privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos būtų pripažintos ir kad joms būtų galima taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio, jų tyrimai turi būti atliekami prižiūrint medikui (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Dornier* 71 ir 82 punktus).
- 53 Kalbant apie antrąją sąlygą, taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos yra aišku, jog tam, kad privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos būtų pripažintos ir kad joms galima būtų taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio, nacionalinės institucijos, nepažeisdamos Bendrijos teisės ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, gali atsižvelgti ne tik į mokesčio mokėtojo veiklos užtikrinant viešąjį interesą pobūdį, bei į tai, kad kiti mokesčių mokėtojai, vykdančys tokią pačią veiklą, jau yra pripažinti, ir į tą aplinkybę, jog nagrinėjamų paslaugų įkainiai vėliau didžiąją dalimi turi būti padengiami ligonių kasų ar kitų socialinės apsaugos institucijų (minėto sprendimo *Dornier* 72 ir 73 punktai).
- 54 Taigi valstybė narė reikalaujama, kad privatinės teisės reglamentuojama teisės laboratorija tam, kad būtų pripažinta ir jos veiklai nebūtų taikomas PVM, turi ne mažiau nei 40 % atliekamų medicinos tyrimų atlikti socialiniu draudimu apdraus tiems asmenims bei neviršyti jai šia nuostata suteiktos diskrecijos.

55 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip:

- Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad bendrosios praktikos gydytojo paskirti medicinos tyrimai, kurių tikslas yra prevencinis pacientų stebėjimas ir tyrimas ir kurie atlikti, kaip ir pagrindinėje byloje, privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos priežiūros įstaigoje, gali būti atleisti nuo mokesčio kaip sveikatos priežiūros paslauga, suteikta kitoje pripažintoje privatinės teisės reglamentuojamoje įstaigoje, šios nuostatos prasme.
- Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalies a punktas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kurie tokių medicinos tyrimų atleidimui nuo mokesčio nustato sąlygas, kurios, pirma, netaikomos juos paskyrusių bendrosios praktikos gydytojų atliekamos priežiūros atleidimui nuo mokesčio ir, antra, skiriasi nuo tų, kurios taikomos veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos priežiūros paslaugomis pirmosios nuostatos prasme.
- Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos priežiūros įstaigose, atliktų tyrimų atleidimui nuo mokesčio nustato sąlygą juos atlikti prižiūrint medikui. Tačiau ši nuostata nedraudžia, kad tie teisės aktai minėtų tyrimų atleidimui nuo mokesčio nustatytų sąlygą, pagal kurią ne mažiau nei 40 % šių tyrimų turi būti atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenims.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 56 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

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 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad bendrosios praktikos gydytojo paskirti medicinos tyrimai, kurių tikslas yra prevencinis pacientų stebėjimas ir tyrimas, atlikti, kaip ir pagrindinėje byloje, privatinėje teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos priežiūros įstaigoje, gali būti atleisti nuo mokesčio kaip sveikatos priežiūros paslauga, suteikta kitoje pripažintoje privatinės teisės reglamentuojamoje įstaigoje, šios nuostatos prasme.

Minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas ir 2 dalies a punktas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kurie tokių medicinos tyrimų atleidimui nuo mokesčio nustato sąlygas, kurios, pirma, netaikomos juos paskyrusių bendrosios praktikos gydytojų atliekamos priežiūros atleidimui nuo mokesčio ir, antra, skiriasi nuo tų, kurios taikomos veiklai, glaudžiai susijusiai su sveikatos priežiūros paslaugomis pirmosios nuostatos prasme.

Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas draudžia nacionalinės teisės aktus, kurie privatinės teisės reglamentuojamoje laboratorijoje, ne sveikatos priežiūros įstaigose, atliktų tyrimų atleidimui nuo mokesčio nustato sąlygą juos atlikti prižiūrint medikui. Tačiau ši nuostata nedraudžia, kad tie teisės aktai minėtų tyrimų atleidimui nuo mokesčio nustatytų sąlygą, pagal kurią ne mažiau nei 40 % šių tyrimų turi būti atliekami socialiniu draudimu apdraustiems asmenims.

Parašai.