

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. kovo 13 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas – Prekių tiekimas – Citostatinių vaistų tiekimas ambulatorinės sveikatos priežiūros atveju – Vairių apmokestinamųjų asmenų teikiamos paslaugos – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – Sveikatos priežiūros paslaugos – Vaistai, kuriuos skiria ligoninėje savarankiškai veiklą vykdančias gydytojas – Glaudžiai susijusi veikla – Sveikatos priežiūros paslaugas papildančios paslaugos – Fiziškai ir ekonomiškai neatsiejama veikla“

Byloje C-366/12

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2012 m. gegužės 15 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2012 m. rugpjūčio 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Dortmund-West

prieš

Klinikum Dortmund gGmbH

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (pranešėjas), C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą A. Impellizzeri, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. birželio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Klinikum Dortmund gGmbH*, atstovaujamos advokatės G. Ritter,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Soulay,

susipažinęs su 2013 m. rugsėjo 26 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d.

Tarybos direktyva 2005/92/EB (OL L 345, p. 19, toliau – Šeštoji direktyva), 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Klinikum Dortmund gGmbH* (toliau – KD) ir *Finanzamt Dortmund West* (Vakarų Dortmundo mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) ginčų dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) citostatinių vaistų, naudojamų susirgimams nuo vėžio gydyti KD valdomoje ligoninėje, gamybos ir tiekimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

4 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

<...>“

5 Šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte nustatyta:

„Kiekviena valstybės narė nustato [PVM] standartinį tarifą, išreikštą procentais nuo apmokestinamos vertės, kuri[s] yra vienoda[s] tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms.

<...>

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną ar du sumažintus tarifus. Šie tarifai išreiškiami apmokestinamosios vertės procentu, kuris negali būti mažesnis kaip 5 %, ir taikomi tik H priede nurodytoms tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugų kategorijoms.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose 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 vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

„<...>

b) ligoninėi ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusių veiklų, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostinio centro bei kitos panašaus pobūdžio darbai pripažintos staigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

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

7 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte numatyta:

„Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i,

I, m ir n punktus, jeigu:

- tos paslaugos ir prekės nra b?tinios atleidžiamiems nuo mokes?io sandoriams,
- pagrindinis paslaug? teikimo ar prek? tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildom? pajam? iš sandori?, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti [PVM], sudaromais sandoriais.“

8 Šios direktyvos H priedo, kuriame nustatytas tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug?, kurioms gali b?ti taikomi sumažinti PVM tarifai, s?rašas, 3 kategorijoje nurodomi, be kita ko, farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos prieži?rai, lig? profilaktikai ir medicininiam gydymui.

Vokietijos teis?

2005 m. Apyvartos mokes?io ?statymas

9 Pagal 2005 m. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Umsatzsteuergesetz*, 2005, *BGBI.* 2005 I, p. 386, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirm? sakini? PVM apmokestinami „preki? tiekimas ir kitas paslaug? teikimas už atlyg?, kuriuos šalies teritorijoje atlieka verslininkas, vykdydamas savo ekonomin? veikl?“.

10 Pagal *UStG* 3 straipsnio 1 dal? verslininko prek? tiekimas yra „tiekimas, kai jis ar jo ?galiotas tre?iasis asmuo perduoda pirk?jui ar jo ?galiotam tre?iajam asmeniui teis? disponuoti prek?mis savo vardu (disponavimo teis?s perdavimas)“.

11 *UStG* 3 straipsnio 9 dalyje nustatyta, kad kitas paslaug? teikimas yra toks „sandoris, kuris nra prek? tiekimas“.

12 Pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkt? nuo PVM atleisti:

„sandoriai, sudaryti vykdant gydytoj?, odontolog?, gydytoj? nat?ropat?, fiziooterapeut? (kineziterapeut?), akušeri? profesin? veikl? ar kit? analogišk? medicinin? profesin? veikl?, kaip ji suprantama pagal [Pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*)] 18 straipsnio 1 dalies 1 punkt?, ir sandoriai, sudaryti vykdant medicinos chemiko profesin? veikl?. Kitos asociacij?, kuri? nariai priklauso pirmame sakinyje nurodytoms profesijoms, teikiamos paslaugos taip pat atleidžiamos nuo mokes?io, jeigu šios paslaugos tiesiogiai naudojamos siekiant vykdyti pirmame sakinyje nurodytus nuo mokes?io atleidžiamus sandorius <....>.“

13 Pagal *UStG* 4 straipsnio 16 punkto b papunkt? nuo PVM taip pat atleista:

„su ligonini? paslaugomis <...> glaudžiai susijusi veikla, kai <...>

b) per pra?jusius kalendorinius metus ligonin?s atitinka <...> Mokes?i? kodekso <...> 67 straipsnio 1 ar 2 dalyje nustatytas s?lygas.“

14 *UStG* 4 straipsnio 16 punkto b papunktyje nurodytas Mokes?i? kodekso (*Abgabeordnung*, *BGBI.* 2002 I, p. 3866 ir *BGBI.* 2003 I, p. 61) 67 straipsnis susij?s su veikla, kuriai taikomos mokes?i? lengvatos (vokie?i? k. „steuerbegünstigte Zwecke“), t. y. veikla, kuria siekiama visuomenei nauding?, labdaros ar religini? tiksl?. Komercin?s ?mon?s, siekian?ios toki? tiksl?, tam tikromis s?lygomis laikomos ?mon?mis, kuri? ekonomin? veikla skirta konkre?iam tikslui, suteikian?iam teis? ? mokes?i? lengvatas (vokie?i? k. „Zweckbetrieb“). Mokes?i? kodekso 67 straipsnyje nustatytos s?lygos, pagal kurias ši tvarka taikytina ligonin?ms.

15 2005 m. Gairi? d?l apyvartos mokes?io (*Umsatzsteuerrichtlinien* 2005, *BGBI.* 2004 I,

specialus numeris 3/2004) 100 skirsnyje, be kita ko, dėl „glaudžiai susijusios veiklos“ su ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugomis nurodyta:

„1) su *UStG* 4 straipsnio 16 punkte nurodyt? ?staig? paslaugomis glaudžiai susijusia veikla laikomi sandoriai, kurie pagal paskirt? yra b?dingi ir b?tini šioms ?staigoms, reguliariai ir bendrai atliekami vykdant ?prast? veikl? ir yra tiesiogiai ar netiesiogiai su ja susij? <...>. Šiais sandoriais iš esm?s netur?t? b?ti siekiama šioms ?staigoms gauti papildom? pajam? iš sandori?, kurie tiesiogiai konkuruoja su kit? ?moni? apmokestinamaisiais sandoriais. Tod?l tokios paslaugos neatleidžiamos nuo mokes?io pagal *UStG* 4 straipsnio 16 punkt?, nes panaši paslauga yra apmokestinama pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkt?.

<...>

3) Prie glaudžiai susijusios veiklos nepriskiriamas, be kita ko:

<...>

3. Vaist?, kuriuos ligonin?s vaistin? tiekia kitai institucijai nei ligonin?s valdytojui <...>, tiekimas, taip pat atlygintinas vaist? tiekimas ligonin?s akredituotoms ambulatorinio gydymo ?staigoms, poliklinikoms, ambulatorinio gydymo institutams, socialin?s pediatrijos centrams, jeigu tokiais atvejais tai n?ra neapmokestinamieji atitinkamos ligonin?s vaistin?s valdytojo vidaus sandoriai, ir viešosioms vaistin?ms.

4. Ligonin?s ambulatorinio gydymo akredituot? ?staig? vykdomas vaist?, skirt? tiesiogiai naudoti ambulatorinio gydymo metu, tiekimas pacientams ir ligonin?s vaistini? vykdomas vaist? tiekimas pacientams ambulatorinio gydymo ligonin?je atveju.

<...>“

Socialin?s apsaugos kodeksas

16 Socialin?s apsaugos kodekso V knygos (toliau – SGB V) 116 straipsnyje nustatyta:

„Ligonin?s valdytojo sutikimu akreditacijos komitetas (96 straipsnis) gali ligonin?se dirbantiems gydytojams, baigusiems papildomus mokymus, suteikti teis? užsiimti pagal sutart? (su ligonin? kasomis) vykdoma apdraust?j? asmen? sveikatos prieži?ra <...>“

17 SGB V 116a straipsnyje nurodyta:

„Atitinkamoje specializuotoje srityje, kuri ?traukta ? planavimo sritis, kuriose federalin?s žem?s gydytoj? ir ligonin? kas? komitetas [(*Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen*)] nustat? sveikatos prieži?ros paslaug? tr?kum?, akreditacijos komitetas gali akredituotoms ligonin?ms j? prašymu suteikti teis? užsiimti pagal sutart? (su ligonin? kasomis) vykdoma sveikatos prieži?ra, jei ir kol tai b?tina siekiant patenkinti š? sveikatos prieži?ros paslaug? poreik?.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

18 KD yra viešosios paskirties ribotos atsakomyb?s bendrov?, valdanti ligonin?. 2005 ir 2006 metais ji tur?jo pagal SGB V 116a straipsn? išduot? licencij?, kuria remiantis joje gal?jo b?ti teikiamos ir ambulatorin?s sveikatos prieži?ros, ir stacionarin?s paslaugos. KD ?darbinti gydytojai, kurie šioje ligonin?je teik? ambulatorines sveikatos prieži?ros paslaugas, ši? veikl? vykdt? tur?dami pagal SGB V 116 straipsn? išduot? individuali? licencij?.

19 2005 ir 2006 metais min?ta ligonin?, taikydama chemoterapij?, gyd? v?žiu sergan?ius

pacientus. Pacientams skiriami citostatiniai vaistai buvo gaminami lignonin?s vaistin?je pagal gydytojo receptus individualiai kiekvienam pacientui. Negin?ijama, kad tais atvejais, kai citostatiniai vaistai buvo naudojami lignonin?je teikiant stacionarines sveikatos prieži?ros paslaugas, j? tiekimas nebuvo apmokestinamas PVM.

20 Tais pa?iais metais KD man?, kad jos lignonin?s vaistin?je pagamint? citostatini? vaist? tiekimas taip pat buvo atleistas nuo PVM, kai ambulatorin?s sveikatos prieži?ros paslaugas jos valdomoje lignonin?je teik? savarankišk? veiki? vykdančys gydytojai. Ta?iau *Finanzamt* nusprend?, kad atlygintinas vaist? tiekimas v?žiu sergantiems pacientams ambulatorin?s sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo atveju buvo apmokestinamas PVM nuo 2005 m., t. y. dienos, kai ?sigaliojo 2005 m. Gairi? d?l apyvartos mokes?io 100 skirsnio 3 dalis, teismams neprivaloma administracin? nuostata. Tod?l *Finanzamt* pakeit? KD skirt? pranešim? apie mok?tin? PVM, pagal kur? ši? min?tos lignonin?s vaistin?je pagamint? vaist? tiekimas buvo apmokestinamas PVM, ta?iau leidžiama KD atskaityti sumok?t? pirkimo mokest?.

21 D?l šio pranešimo apie mok?tin? mokest? pateiktas KD administracinis skundas buvo atmestas. Ta?iau *Finanzgericht* patenkino KD skund?, tod?l *Finanzamt* pateik? *Bundesfinanzhof* kasacin? skund? d?l *Finanzgericht* sprendimo.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar glaudžiai susijusi veikla turi b?ti paslaugos teikimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos <...> 6 straipsnio 1 dal??

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? neigiamas: ar veikla, glaudžiai susijusi su lignonini? ar kitomis sveikatos prieži?ros paslaugomis, yra tik tuo atveju, jei ši? veiki? vykdo tas pats apmokestinamasis asmuo, kuris teikia lignonini? ar kitas sveikatos prieži?ros paslaugas?

3. Jei atsakymas ? antr?j? klausim? b?t? neigiamas: ar glaudžiai susijusi veikla taip pat yra ir tuo atveju, jei sveikatos prieži?ros paslaugos atleidžiamos nuo mokes?io ne pagal Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?, bet pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l tre?iojo klausimo

23 Tre?iuoju klausimu, kur? reikia išnagrinti pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad preki?, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jam? citostatini? vaist?, kuriuos ambulatorinio gydymo nuo v?žio atveju skyr? lignonin?je savarankišk? veiki? vykdančys gydytojai, tiekimas gali b?ti atleidžiamas nuo PVM kaip su sveikatos prieži?ros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla.

24 Šis su pagrindine byla susij?s klausimas skirtas nustatyti, ar citostatini? vaist? tiekimas, kur? ambulatorinio gydymo nuo v?žio atveju atlieka KD, gali b?ti atleidžiamas nuo PVM kaip su sveikatos prieži?ros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla, net jei šiuos vaistus skiria KD valdomos lignonin?s patalpose savarankišk? veiki? vykdančys gydytojai.

25 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos ir per pos?d? pateikt? šali? paaiškinim? matyti, kad tokios sveikatos prieži?ros paslaugos, kurias teikia su pagrindine byla susij? gydytojai, praktikuojantys nepriklausomai nuo lignonin?s, ta?iau jos patalpose, yra atleistos

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

26 Pirmiausia reikia priminti, kad, kaip nurodė Vokietijos vyriausybė, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyti atleidimo nuo mokesčių atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes šie atleidimo nuo mokesčių atvejai yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (žr., be kita ko, 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 20 punktą; 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 28 punktą ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 42 punktą). Vis dėlto šioje nuostatoje vartojamą sąvoką aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo nuo mokesčių tikslus ir bendros PVM sistemos mokesčių neutralumo principo reikalavimus (žr. minėto Sprendimo *Kügler* 29 punktą ir minėto Sprendimo *Dornier* 42 punktą).

27 Be to, ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos šiame 13 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (pagal analogiją žr., be kita ko, 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, Rink. p. I-5215, 30 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

28 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad tikslas sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas ir padaryti ją labiau prieinamą asmenims yra bendras neapmokestinimo atvejis, numatytas ir Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, ir tos pačios dalies c punkte, tikslas (žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktą; minėto Sprendimo *Kügler* 29 punktą ir minėto Sprendimo *Dornier* 43 punktą). Be to, reikėtų pažymėti, kad pagal mokesčių neutralumo principą, be kita ko, draudžiama, kad tokia pačia veikla užsiimantys subjektai būtų vertinami skirtingai apmokestinant PVM (minėto Sprendimo *Kügler* 30 punktą ir minėto Sprendimo *Dornier* 44 punktą).

29 Taip pat sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos“, numatyta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, ir sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“, esanti šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, reiškia, kad abi jos apima paslaugų teikimą, kurio tikslas – diagnozuoti ligas ar sveikatos sutrikimus, stebėti jų eigą ir, kiek įmanoma, gydyti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Dornier* 48 punktą ir nurodytą teismo praktiką; 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 27 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Copygene*, C-262/08, Rink. p. I-5053, 28 punktą).

30 Todėl medicinoms, suteiktoms su tikslu apsaugoti, palaikyti ar atkurti asmens sveikatą, taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčių (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, Rink. p. I-13859, 40 ir 41 punktus; 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 58 ir 59 punktus ir minėto Sprendimo *L.u.P.* 29 punktą).

31 Taigi, net jei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktų taikymo sritys skiriasi, ši nuostatų tikslas – reglamentuoti visus sveikatos priežiūros paslaugų siaurąja prasme neapmokestinimo atvejus (žr. minėto Sprendimo *Kügler* 36 punktą; minėto Sprendimo *L.u.P.* 26 punktą ir minėto Sprendimo *Copygene* 27 punktą).

32 Ta?iau, priešingai nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto formuluot?je, jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluot?je n?ra jokios nuorodos ? veiki?, glaudžiai susijusi? su sveikatos prieži?ros paslaugomis, nepaisant to, kad ši nuostata eina iš karto po min?to 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto. Tod?l reikia konstatuoti, kad iš esm?s šis straipsnis neapima glaudžiai su sveikatos prieži?ros paslaugomis susijusios veiklos ir kad ši s?voka neturi jokios reikšm?s aiškinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?.

33 D?l galimyb?s atleisti nuo mokes?io preki? tiekim? pagal ši? nuostat? Teisingumo Teismas konstatavo, kad, išskyrus preki?, kurios b?tinios sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo momentu, nedidel?s apimties tiekim?, vaist? ir kit? preki? tiekimas yra fiziškai ir ekonomiškai atsiejamas nuo paslaug? teikimo ir d?l to negali b?ti atleistas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt? (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*, 353/85, Rink. p. 817, 33 punkt?).

34 Tai reiškia, kad, išskyrus preki?, kurios b?tinios sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo momentu, tiekim?, vaist? ir kit? preki? tiekimas negali b?ti atleistas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?.

35 Šiuo klausimu, kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 46 ir 47 punktuose, negali b?ti paneigta, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, sveikatos prieži?ros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir medicinos personalas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkt?, pirma, ir citostatini? vaist? tiekimas, antra, sudaro nepertraukiam? gydymo proces?. Vaist?, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jam? citostatini? vaist?, tiekimas sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo momentu iš esm?s yra neišvengiamas ambulatorinio gydymo nuo v?žio atveju, nes be ši? vaist? tokia sveikatos prieži?ros paslauga b?t? beprasm?.

36 Ta?iau, nepaisant šio nepertraukiamo gydymo proceso, per pos?d? suinteresuotieji asmenys patvirtino, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas gydymas apima kelias veiklos r?šis ir etapus, kurie, nors ir yra tarpusavyje susij?, vertinami atskirai yra skirtingi. Kaip nurod? generalin? advokat? savo išvados 48 ir 49 punktuose, pacientas, atrodo, gauna skirtingas paslaugas, t. y. pirma, gydytojas jam teikia sveikatos prieži?ros paslaug? ir, antra, KD valdomos lignonin?s vaistin? tiekia vaistus, o tai trukdo šias paslaugas laikyti fiziškai ir ekonomiškai neatsiejamomis.

37 Vis d?lto iš Teisingumo Teismui pateikt? duomen? n?ra aišku, ar pagrindin?je byloje nurodyto gydymo atveju vaist? tiekimas gali b?ti laikomas fiziškai ir ekonomiškai neatsiejamas nuo sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo. Tokia išvada reikalauja išsamiai ?vertinti nagrin?jam? nepertraukiamo gydymo proces?. Atsižvelgiant ? tai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris vienintelis kompetentingas ?vertinti faktus, turi atlikti šiuo klausimu reikalingus patikrinimus.

38 Nebent jei atlikus šiuos patikrinimus b?t? nustatyta kitaip, tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, citostatini? vaist? tiekimas negali b?ti laikomas atleistu nuo PVM.

39 Ši? išvad? patvirtina tai, kad tokie farmacijos gaminiai nurodomi tiekiam? preki? ir teikiam? paslaug?, kurioms gali b?ti taikomi sumažinti PVM tarifai, s?raše, pateiktame Šeštosios direktyvos H priede, tod?l jiems iš esm?s gali b?ti taikomos atskiros PVM taisykl?s.

40 Priešingai, nei teigia KD, mokes?io neutralumo principas nepaneigia šios išvados. Kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 53 punkte, šis principas neleidžia išpl?sti atleidimo

nuo mokesčio taikymo srities, nesant tuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos. Iš tiesų minėtas principas yra ne pirminė teisės norma, kurioje gali būti nustatytas atleidimo nuo mokesčio teisėtumas, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį atleidimas nuo mokesčio aiškinamas siaurai (žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, 45 punktą).

41 Todėl treji klausimai reikia atsakyti taip, kad prekė, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinjamą citostatinį vaistą, kuriuos ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju skiria ligoninėje savarankiškai vykdančys gydytojai, tiekimas negali būti atleidžiamas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, išskyrus tuos atvejus, kai šis tiekimas yra fiziškai ir ekonomiškai neatsiejamas nuo pagrindinės sveikatos priežiūros paslaugos, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

42 Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo pateiktą atsakymą į trejų klausimų, nereikia atsakyti į pirmuosius du klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (trejoji kolegija) nusprendžia:

Prekė, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinjamą citostatinį vaistą, kuriuos ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju skiria ligoninėje savarankiškai vykdančys gydytojai, tiekimas negali būti atleidžiamas nuo pridėtinės vertės mokesčio pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EB, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, išskyrus tuos atvejus, kai šis tiekimas yra fiziškai ir ekonomiškai neatsiejamas nuo pagrindinės sveikatos priežiūros paslaugos, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.