



Teismo praktikos rinkinys

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 — Įvairių apmokestinamųjų asmenų teikiamos paslaugos — 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas — Sveikatos priežiūros paslaugos — Vaistai, kuriuos skiria ligininėje savarankišką 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, kurią 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),

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

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę 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

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 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*) ginčą dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) citostatinių vaistų, naudojamų susirgimams nuo vėžio gydyti KD valdomoje ligoninėje, gamybą ir tiekimą.

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 valstybė 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 tiekiamų prekių ir teikiamų 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) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo 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;“

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, l, m ir n punktus, jeigu:

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

— pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti [PVM], sudaromais sandoriais.“

8 Šios direktyvos H priedo, kuriame nustatytas tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas, 3 kategorijoje nurodomi, be kita ko, farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam gydymui.

Vokietijos teisė

2005 m. Apyvartos mokesčio įstatymas

9 Pagal 2005 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, 2005, *BGBI.* 2005 I, p. 386, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmą sakinį PVM apmokestinami „prekių tiekimas ir kitas paslaugų teikimas už atlygį, kuriuos šalies teritorijoje atlieka verslininkas, vykdydamas savo ekonominę veiklą“.

10 Pagal *UStG* 3 straipsnio 1 dalį verslininko prekių tiekimas yra „tiekimas, kai jis ar jo įgaliotas trečiasis asmuo perduoda pirkėjui ar jo įgaliotam trečiajam asmeniui teisę disponuoti prekėmis savo vardu (disponavimo teisės perdavimas)“.

11 *UStG* 3 straipsnio 9 dalyje nustatyta, kad kitas paslaugų teikimas yra toks „sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“.

12 Pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punktą nuo PVM atleisti:

„sandoriai, sudaryti vykdant gydytojų, odontologų, gydytojų natūropatų, fizioterapeutų (kineziterapeutų), akušerių profesinę veiklą ar kitą analogišką medicininę profesinę veiklą, kaip ji suprantama pagal [Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*)] 18 straipsnio 1 dalies 1 punktą, ir sandoriai, sudaryti vykdant medicinos chemiko profesinę veiklą. Kitos asociacijų, kurių nariai priklauso pirmame sakinyje nurodytoms profesijoms, teikiamos paslaugos taip pat atleidžiamos nuo mokesčio, jeigu šios paslaugos tiesiogiai naudojamos siekiant vykdyti pirmame sakinyje nurodytus nuo mokesčio atleidžiamus sandorius <....>.“

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

„su ligoninių paslaugomis <...> glaudžiai susijusi veikla, kai <...>

b) per praėjusius kalendorinius metus ligoninės atitinka <...> Mokesčių kodekso <...> 67 straipsnio 1 ar 2 dalyje nustatytas sąlygas.“

14 *UStG* 4 straipsnio 16 punkto b papunktyje nurodytas Mokesčių kodekso (*Abgabeordnung, BGBl.* 2002 I, p. 3866 ir *BGBl.* 2003 I, p. 61) 67 straipsnis susijęs su veikla, kuriai taikomos mokesčių lengvatos (vokiečių k. „steuerbegünstigte Zwecke“), t. y. veikla, kuria siekiama visuomenei naudingų, labdaros ar religinių tikslų. Komercinės įmonės, siekiančios tokių tikslų, tam tikromis sąlygomis laikomos įmonėmis, kurių ekonominė veikla skirta konkrečiam tikslui, suteikiančiam teisę į mokesčių lengvatas (vokiečių k. „Zweckbetrieb“). Mokesčių kodekso 67 straipsnyje nustatytos sąlygos, pagal kurias ši tvarka taikytina ligoninėms.

15 2005 m. Gairių dėl apyvartos mokesčio (*Umsatzsteuerrichtlinien* 2005, *BGBl.* 2004 I, specialus numeris 3/2004) 100 skirsnyje, be kita ko, dėl „glaudžiai susijusios veiklos“ su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis nurodyta:

„1) su *UStG* 4 straipsnio 16 punkte nurodytų įstaigų paslaugomis glaudžiai susijusia veikla laikomi sandoriai, kurie pagal paskirtį yra būdingi ir būtini šioms įstaigoms, reguliariai ir bendrai atliekami vykdant įprastą veiklą ir yra tiesiogiai ar netiesiogiai su ja susiję <...>. Šiais sandoriais iš esmės neturėtų būti siekiama šioms įstaigoms gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su kitų įmonių apmokestinamaisiais sandoriais. Todėl tokios paslaugos neatleidžiamos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 16 punktą, nes panaši paslauga yra apmokestinama pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punktą.

<...>

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

<...>

3. Vaistų, kuriuos ligoninės vaistinė tiekia kitai institucijai nei ligoninės valdytojui <...>, tiekimas, taip pat atlygintinas vaistų tiekimas ligoninės akredituotoms ambulatorinio gydymo įstaigoms, poliklinikoms, ambulatorinio gydymo institutams, socialinės pediatrijos centrums, jeigu tokiais atvejais tai nėra neapmokestinamieji atitinkamos ligoninės vaistinės valdytojo vidaus sandoriai, ir viešosioms vaistinėms.

4. Ligoninės ambulatorinio gydymo akredituotų įstaigų vykdomas vaistų, skirtų tiesiogiai naudoti ambulatorinio gydymo metu, tiekimas pacientams ir ligoninės vaistinių vykdomas vaistų tiekimas pacientams ambulatorinio gydymo ligoninėje atveju.

<...>“

Socialinės apsaugos kodeksas

16 Socialinės apsaugos kodekso V knygos (toliau – SGB V) 116 straipsnyje nustatyta:

„Ligoninės valdytojo sutikimu akreditacijos komitetas (96 straipsnis) gali ligoninėse dirbantiems gydytojams, baigusiems papildomus mokymus, suteikti teisę užsiimti pagal sutartį (su ligonių kasomis) vykdoma apdraustųjų asmenų sveikatos priežiūra <...>“

17 SGB V 116a straipsnyje nurodyta:

„Atitinkamoje specializuotoje srityje, kuri įtraukta į planavimo sritis, kuriose federalinės žemės gydytojų ir ligonių kasų komitetas [(*Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen*)] nustatė sveikatos priežiūros paslaugų trūkumą, akreditacijos komitetas gali akredituotoms ligoninėms jų prašymu suteikti teisę užsiimti pagal sutartį (su ligonių kasomis) vykdoma sveikatos priežiūra, jei ir kol tai būtina siekiant patenkinti šį sveikatos priežiūros paslaugų poreikį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 18 KD yra viešosios paskirties ribotos atsakomybės bendrovė, valdanti ligoninę. 2005 ir 2006 metais ji turėjo pagal SGB V 116a straipsnį išduotą licenciją, kuria remiantis joje galėjo būti teikiamos ir ambulatorinės sveikatos priežiūros, ir stacionarinės paslaugos. KD įdarbinti gydytojai, kurie šioje ligoninėje teikė ambulatorines sveikatos priežiūros paslaugas, šią veiklą vykdė turėdami pagal SGB V 116 straipsnį išduotą individualią licenciją.
- 19 2005 ir 2006 metais minėta ligoninė, taikydama chemoterapiją, gydė vėžiu sergančius pacientus. Pacientams skiriami citostatiniai vaistai buvo gaminami ligoninės vaistinėje pagal gydytojo receptus individualiai kiekvienam pacientui. Neginčijama, kad tais atvejais, kai citostatiniai vaistai buvo naudojami ligoninėje teikiant stacionarines sveikatos priežiūros paslaugas, jų tiekimas nebuvo apmokestinamas PVM.
- 20 Tais pačiais metais KD manė, kad jos ligoninės vaistinėje pagamintų citostatinių vaistų tiekimas taip pat buvo atleistas nuo PVM, kai ambulatorinės sveikatos priežiūros paslaugas jos valdomoje ligoninėje teikė savarankišką veiklą vykdančys gydytojai. Tačiau *Finanzamt* nusprendė, kad atlygintinas vaistų tiekimas vėžiu sergantiems pacientams ambulatorinės sveikatos priežiūros paslaugų teikimo atveju buvo apmokestinamas PVM nuo 2005 m., t. y. dienos, kai įsigaliojo 2005 m. Gairių dėl apyvartos mokesčio 100 skirsnio 3 dalis, teismams neprivaloma administracinė nuostata. Todėl *Finanzamt* pakeitė KD skirtą pranešimą apie mokėtiną PVM, pagal kurį šių minėtos ligoninės vaistinėje pagamintų vaistų tiekimas buvo apmokestinamas PVM, tačiau leidžiama KD atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį.
- 21 Dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį pateiktas KD administracinis skundas buvo atmestas. Tačiau *Finanzgericht* patenkino KD skundą, todėl *Finanzamt* pateikė *Bundesfinanzhof* kasacinį skundą dėl *Finanzgericht* sprendimo.
- 22 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar glaudžiai susijusi veikla turi būti paslaugos teikimas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos <...> 6 straipsnio 1 dalį?
 2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas: ar veikla, glaudžiai susijusi su ligoninių ar kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis, yra tik tuo atveju, jei šią veiklą vykdo tas pats apmokestinamasis asmuo, kuris teikia ligoninių ar kitas sveikatos priežiūros paslaugas?
 3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų neigiamas: ar glaudžiai susijusi veikla taip pat yra ir tuo atveju, jei sveikatos priežiūros paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio ne pagal Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, bet pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl trečiojo klausimo

- 23 Trečiuoju klausimu, kurį reikia išnagrinėti pirmiausia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad prekių, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamų citostatinių vaistų, kuriuos

ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju skyrė ligoninėje savarankišką veiklą vykdančias gydytojas, tiekimas gali būti atleidžiamas nuo PVM kaip su sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla.

- 24 Šis su pagrindine byla susijęs klausimas skirtas nustatyti, ar citostatinių vaistų tiekimas, kurį ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju atlieka KD, gali būti atleidžiamas nuo PVM kaip su sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla, net jei šiuos vaistus skiria KD valdomos liginės patalpose savarankišką veiklą vykdančias gydytojas.
- 25 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos ir per posėdį pateiktų šalių paaiškinimų matyti, kad tokios sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia su pagrindine byla susiję gydytojai, praktikuojantys nepriklausomai nuo liginės, tačiau 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 mokesčio atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes šie atleidimo nuo mokesčio atvejai yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį 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 vartojamų sąvokų aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo nuo mokesčio 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 atvejų, numatytų 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 užsiimančios subjektai būtų vertinami skirtingai apmokestinant PVM (minėto Sprendimo *Kügler* 30 punktas ir minėto Sprendimo *Dornier* 44 punktas).
- 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 medicinos paslaugoms, 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 mokesčio (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, šių nuostatų tikslas – reglamentuoti visus sveikatos priežiūros paslaugų siaurąją prasmę neapmokestinimo atvejus (žr. minėto Sprendimo *Kügler* 36 punktą; minėto Sprendimo *L.u.P.* 26 punktą ir minėto Sprendimo *Copygene* 27 punktą).
- 32 Tačiau, priešingai nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto formuluotėje, jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluotėje nėra jokios nuorodos į veiklą, glaudžiai susijusią su sveikatos priežiūros paslaugomis, nepaisant to, kad ši nuostata eina iš karto po minėto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto. Todėl reikia konstatuoti, kad iš esmės šis straipsnis neapima glaudžiai su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusios veiklos ir kad ši sąvoka neturi jokios reikšmės aiškinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.
- 33 Dėl galimybės atleisti nuo mokesčio prekių tiekimą pagal šią nuostatą Teisingumo Teismas konstatavo, kad, išskyrus prekių, kurios būtinos sveikatos priežiūros paslaugų teikimo momentu, nedidelės apimties tiekimą, vaistų ir kitų prekių tiekimas yra fiziškai ir ekonomiškai atsiejamas nuo paslaugų teikimo ir dėl to negali būti atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, 353/85, Rink. p. 817, 33 punktą).
- 34 Tai reiškia, kad, išskyrus prekių, kurios būtinos sveikatos priežiūros paslaugų teikimo momentu, tiekimą, vaistų ir kitų prekių tiekimas negali būti atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.
- 35 Šiuo klausimu, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 46 ir 47 punktuose, negali būti paneigta, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir medicinos personalas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą, pirma, ir citostatinių vaistų tiekimas, antra, sudaro nepertraukiamą gydymo procesą. Vaistų, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamų citostatinių vaistų, tiekimas sveikatos priežiūros paslaugų teikimo momentu iš esmės yra neišvengiamas ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju, nes be šių vaistų tokia sveikatos priežiūros paslauga būtų beprasmiška.
- 36 Tačiau, nepaisant šio nepertraukiamo gydymo proceso, per posėdį suinteresuotieji asmenys patvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas gydymas apima kelias veiklos rūšis ir etapus, kurie, nors ir yra tarpusavyje susiję, vertinami atskirai yra skirtingi. Kaip nurodė generalinė advokatė savo išvados 48 ir 49 punktuose, pacientas, atrodo, gauna skirtingas paslaugas, t. y. pirma, gydytojas jam teikia sveikatos priežiūros paslaugą ir, antra, KD valdomos ligoninės vaistinė tiekia vaistus, o tai trukdo šias paslaugas laikyti fiziškai ir ekonomiškai neatsiejamomis.
- 37 Vis dėlto iš Teisingumo Teismui pateiktų duomenų nėra aišku, ar pagrindinėje byloje nurodyto gydymo atveju vaistų tiekimas gali būti laikomas fiziškai ir ekonomiškai neatsiejamas nuo sveikatos priežiūros paslaugų teikimo. Tokia išvada reikalauja išsamiai įvertinti nagrinėjamą nepertraukiamo gydymo procesą. Atsižvelgiant į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis kompetentingas įvertinti faktus, turi atlikti šiuo klausimu reikalingus patikrinimus.
- 38 Nebent jei atlikus šiuos patikrinimus būtų nustatyta kitaip, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, citostatinių vaistų tiekimas negali būti laikomas atleistu nuo PVM.
- 39 Šią išvadą patvirtina tai, kad tokie farmacijos gaminiai nurodomi tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąraše, pateiktame Šeštosios direktyvos H priede, todėl jiems iš esmės gali būti taikomos atskiros PVM taisyklės.

- 40 Priešingai, nei teigia KD, mokesčių neutralumo principas nepaneigia šios išvados. Kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 53 punkte, šis principas neleidžia išplėsti atleidimo nuo mokesčio taikymo srities, nesant tuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos. Iš tiesų minėtas principas yra ne pirminės 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 į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad prekių, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamų citostatinių vaistų, kuriuos ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju skiria ligoninėje savarankišką veiklą vykdančios gydytojos, 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 trečiąjį klausimą, 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

Prekių, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamų citostatinių vaistų, kuriuos ambulatorinio gydymo nuo vėžio atveju skiria ligoninėje savarankišką veiklą vykdančios gydytojos, 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 įstatymų 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.