



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
GEHARD HOGAN IŠVADA,
pateikta 2021 m. rugsėjo 23 d.¹

Byla C-228/20

**I GmbH
prieš
Finanzamt H**

(*Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

(Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies b punktas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios medicinos veiklos neapmokestinimas PVM – Sąvoka „deramai pripažintos įstaigos“ – Sąvoka „tokios pat [panašios] socialinės sąlygos, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms“)

I. Įvadas

1. Kokiomis sąlygomis privati ligoninė turi teisę pasinaudoti neapmokestinimu PVM, taikomu gydymui ir sveikatos priežiūrai viešosios teisės reglamentuojamose ligoninėse? Kaip pamatysime, šis klausimas nėra paprastas, bet iš esmės būtent šis klausimas keliamas šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimo. Būtent šioje nuostatoje numatytas tam tikrų rūšių medicinos įstaigų vykdomos tam tikros sveikatos priežiūros veiklos neapmokestinimas PVM.

2. PVM direktyvos 132 straipsnyje nustatyti neapmokestinimo PVM atvejai grindžiami politiniais sumetimais, kurie nebūtinai visi yra visiškai nuoseklūs. Kaip pažymi D. Berlin, PVM srities derinimas dažnai buvo vykdomas remiantis labai praktiniais sumetimais, kuriuos dažnai lėmė nacionalinės politikos realijos ir regionų specifika².

3. Šioje byloje prašymą pateikė *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija), nagrinėdamas privačios ribotos atsakomybės bendrovės I ir *Finanzamt H* (H mokesčių administratorius, Vokietija) ginčą dėl I teikiamų ligoninių paslaugų neapmokestinimo PVM 2009–2012 m. mokestiniais metais. Konstatavęs, kad esama tam tikrų prieštaravimų tarp

¹ Originalo kalba: anglų.

² Žr. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussels, 2020, p. 538.

nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų ir PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto teksto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė Teisingumo Teismo paklausti, kaip turi būti aiškinama ši nuostata.

4. Pirmiausia turiu nurodyti, kad dalis Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos šiuo klausimu galbūt ne visada yra visiškai nuosekli. Taip pat pamatysime, kad dalis sunkumų, su kuriais susiduriama šioje byloje, kyla dėl to, kad kai kurios 132 straipsnio 1 dalies b punkte vartojamos sąvokos pačios yra šiek tiek neaiškios ir jas sudėtinga taikyti. Taigi šioje byloje Teisingumo Teismas turi galimybę išsamiai ir sistemiškai išanalizuoti šią nuostatą ir taip patikslinti šią jurisprudenciją. Vis dėlto prieš pradėdant analizę būtina nurodyti svarbias teisės nuostatas.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. PVM direktyvos 131 straipsnis yra vienintelis tos direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 1 skyriaus „Bendrosios nuostatos“ straipsnis. Jame nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų [Sąjungos] nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamas užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

6. PVM direktyvos 132 straipsnio, esančio jos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, 1 dalyje įtvirtinta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

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

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

<...>“

7. Tos direktyvos 133 straipsnyje nustatyta:

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

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

- b) šias įstaigas turi valdyti ir administruoti tik savanoriškais pagrindais asmenys, kurie patys ar per tarpininkus neturi tiesioginės ar netiesioginės naudos iš atitinkamos veiklos rezultatų;
- c) šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas;
- d) neapmokestinant PVM neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu.

<...>“

B. Vokietijos teisė

8. *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) redakcijos, galiojančios nuo 2009 m. sausio 1 d., 4 straipsnio 14 dalies b punkte nustatyta:

„Neapmokestinami šie į *UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo sritį patenkantys sandoriai:

<...>

14. <...>

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

aa) patvirtintos ligoninės, kaip tai suprantama pagal *Fünftes Buch Sozialgesetzbuch* [(Socialinio kodekso penktoji knyga)] 108 straipsnį,

<...>

cc) įstaigos, kurias valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaigos pagal *Siebtes Buch Sozialgesetzbuch* [(Socialinio kodekso septintoji knyga)] 34 straipsnį yra įtraukusios į paslaugų teikimą,

<...>“

9. SGB V knygos 108 straipsnyje „Licenciją turinčios ligoninės“ nustatyta:

„Ligonių kasos gali ligoninių paslaugas užsakyti tik iš toliau nurodytų ligoninių (patvirtintos ligoninės):

- 1) ligoninių, pripažintų universitetinėmis ligoninėmis <...>,
- 2) ligoninių, įtrauktų į federalinės žemės ligoninių poreikio planą (planinės ligoninės), arba

3) ligoninių, kurios yra sudariusios sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su *Landesverbände der Krankenkassen* (nacionalinės ligonių kasų asociacijos) ir *Verbände der Ersatzkassen* (alternatyvaus sveikatos draudimo kasų asociacijos).“

10. Atrodo, kad pagal Vokietijos teisę dėl istorinių priežasčių skiriasi ligonių kasos ir alternatyvaus sveikatos draudimo kasos organizavimo tvarka. Neatrodo, kad šiai bylai tai turi reikšmės.

11. SGB V knygos 109 straipsnyje „Paslaugų teikimo sutarčių sudarymas su ligoninėmis“ įtvirtinta, kad:

„<...>

2. Nesuteikiama teisė reikalauti sudaryti SGB V knygos 108 straipsnio 3 punkte nurodytą sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį <...>

3. Sudaryti SGB V knygos 108 straipsnio 3 punkte nurodytą sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį draudžiama, kai ligoninė:

1) neužtikrina veiksmingo ir ekonomiškai efektyvaus ligoninių paslaugų teikimo;

2) [neatitinka tam tikrų kokybės reikalavimų] arba

3) nėra būtina teikiant apdraustųjų poreikius atitinkančias ligoninių paslaugas.

<...>“

12. *Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz, Ligoninių finansavimo įstatymas, toliau – KHG), BGBI. I, 1991, 886, 1* straipsnyje „Principas“, kuri prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo kaip taikytiną pagrindinės bylos aplinkybėms tai jis turi dar patvirtinti, nustatyta:

„1. Šiuo įstatymu siekiama suteikti ligoninėms ekonominę saugumą tam, kad būtų galima užtikrinti aukštos kokybės, pacientų poreikius ir paklausą atitinkantį paslaugų teikimą gyventojams pajėgiose, aukštos kokybės ir savo atsakomybe veikiančiose ligoninėse ir prisidėti prie socialiai tvarių sveikatos priežiūros įkainių.“

13. Ligoninių finansavimo įstatymo 6 straipsnyje įtvirtinta, kad:

„1. Įgyvendindamos 1 straipsnyje nurodytus tikslus, federalinės žemės sudaro ligoninių poreikio planus ir investavimo programas; būtina atsižvelgti į su tuo susijusias išlaidas, visų pirma į jų poveikį sveikatos priežiūros įkainiams.

<...>

4. Išsamiau šie klausimai reglamentuojami federalinių žemių teisėje.“

14. Rašytinėse pastabose Vokietijos vyriausybė nurodė, kad *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija, Vokietija) yra priėmusi privalomą galią turintį administracinį aplinkraštį, taikomą nuo 2009 m. sausio 1 d. Pagal tą aplinkraštį net privačios ligoninės, kurios

nėra patvirtintos ligoninės, kaip tai suprantama pagal SGB V knygos 108 straipsnį, gali prašyti neapmokestinti jų paslaugų, jeigu jų siūlomos paslaugos atitinka paslaugas, kurias teikia viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų valdomos ligoninės arba patvirtintos ligoninės, kaip tai suprantama pagal SGB V knygos 108 straipsnį, ir su tuo susijusias išlaidas daugiausia apmoka ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos. Taip yra, jeigu per praėjusius finansinius metus bent 40 % lovadienių arba apmokamų dienų per metus priskiriama pacientams, kuriems už ligoninių paslaugas išrašomos sąskaitos, kurių suma neviršija sumos, kurią būtų sumokėjęs socialinės apsaugos įstaigos³.

15. Galiausiai *Gewerbeordnung* (Prekybos, komercijos ir pramonės kodeksas, toliau – *GewO*) 30 straipsnyje „Privačios ligoninės“ nurodyta:

„1. Privačių ligoninių, privačių gimdymo klinikų ir privačių psichiatrijos ligoninių valdytojai turi gauti kompetentingos institucijos išduodamą licenciją. Licenciją atsisakoma išduoti tik jeigu:

- 1) yra aplinkybių, rodančių valdytojo nepatikimumą dėl įstaigos arba klinikos valdymo arba administravimo;
 - 1a) yra aplinkybių, rodančių, kad neužtikrinama tinkama pacientų medicininė priežiūra ir slauga;
 - 2) pagal aprašus ir planus, kuriuos turi pateikti valdytojas, įstaigos arba klinikos patalpos ir kitos techninės priemonės neatitinka higienos reikalavimų;
 - 3) įstaiga arba klinika veikia tik dalyje pastato, kuriame įsikūrę kiti asmenys, ir jos veikla gali sukelti didelių nepatogumų arba pavojų šio pastato gyventojams; arba
 - 4) įstaigoje arba klinikoje ketinama apgyvendinti užkrečiamosiomis ligomis sergančius arba psichikos sutrikimų turinčius asmenis ir dėl jos vietos šalia esančių nekilnojamojo turto objektų savininkams arba gyventojams gali kilti didelių nepatogumų arba pavojų.
2. Prieš suteikiant licenciją, dėl 1 dalies 3 ir 4 punktuose nurodytų klausimų konsultuojamasi su vietos policija ir savivaldos institucijomis.“

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

16. Pareiškėja pagrindinėje byloje yra pagal Vokietijos teisę įsteigta privati ribotos atsakomybės bendrovė, kurios veiklos tikslas pagal įstatus yra neurologijos srities ligoninės planavimas, steigimas ir eksploatavimas. Šios ligoninės veikla yra patvirtinta valstybės, kaip tai suprantama pagal *GewO* 30 straipsnį.

17. Pareiškėjos pacientai – tai pacientai, kurie už gydymą avansu sumoka patys, apdraustieji privačiu sveikatos draudimu, teisę į finansinę paramą turintys asmenys (vadinamieji „konsuliniai“ pacientai, už kurių gydymą išipareigoja sumokėti užsienio valstybės ambasada), federalinių ginkluotųjų pajėgų nariai, su profesinio draudimo fondais susiję pacientai ir pacientai, apdrausti valstybiniu sveikatos draudimu.

³ 2019 m. ši sąlyga buvo įtraukta į *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punkto aa papunktį.

18. Iš pradžių pareiškėja sąskaitas faktūras už teikiamas ligoninių ir medicininės priežiūros paslaugas bei glaudžiai susijusią veiklą išrašydavo remdamasi nustatytais dieniniais įkainiais, kaip buvo įprasta SGB V knygos 108 straipsnyje nurodytose ligoninėse. Už papildomai pasirenkamas medicininės paslaugas buvo mokama atskirai, pagal *Gebührenordnung für Ärzte* (Nutarimas dėl sveikatos priežiūros paslaugų įkainių). Be to, į vienvietes arba dvivietes palatas paguldyti pacientai turėdavo mokėti priemonę. Vis dėlto laipsniškai pareiškėja pakeitė mokėjimo už paslaugas sistemą ir perėjo prie apmokėjimo pagal giminingas diagnozių grupes sistemos (angl. „diagnosis-related group system“, toliau – DRG sistema)⁴. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme pareiškėja nurodė, kad 2011 m. tik už 15–20 % gydymo dienų buvo apmokėta pagal DRG sistemą.

19. 2012 m. birželio 28 d. pareiškėja sudarė bendrą susitarimą (kaip tai suprantama pagal *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punkto antro sakinio cc papunktį) su valstybinio draudimo nuolaimingų atsitikimų įstaiga. Tas susitarimas įsigaliojo 2012 m. liepos 1 d.

20. 2009–2012 m. PVM deklaracijose pareiškėja pagal nustatytus dieninius įkainius apmokamas ligoninės paslaugas ir vizituojančių gydytojų už naudojimąsi ligoninės ištekliais mokamą atlygį nurodė kaip PVM neapmokestinamus sandorius. Vis dėlto per mokestinį patikrinimą jį atlikusi mokesčių inspekcija laikėsi požiūrio, kad daugelis pareiškėjos iki 2012 m. liepos 1 d. įvykdytų sandorių nebuvo neapmokestinami PVM, nes aptariama ligoninė nebuvo patvirtinta, kaip tai suprantama pagal SGB V knygos 108 straipsnį. Šis požiūris buvo patvirtintas sprendimu dėl skundo dėl patikrinimo rezultatų ir teismui nagrinėjant dėl to sprendimo pateiktą skundą.

21. Pareiškėja kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismą ir iškeltoje byloje tvirtina, kad aptariamais sandoriais turi būti neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, nes juos vykdė patvirtinta ligoninė, teikianti paslaugas tomis pačiomis sąlygomis kaip viešosios teisės reglamentuojamas subjektas. Siekdama įrodyti, kad taip yra, pareiškėja teigia, jog ji vykdo su visuomenės interesais susijusią veiklą, nes, pirma, ji siūlo įvairias paslaugas, panašias į tas, kurios teikiamos valstybinėse įstaigose arba į federalinės žemės ligoninių poreikio planą įtrauktose įstaigose, antra, ji yra viena iš garsiausių pasaulyje neurochirurgijos klinikų ir, trečia, joje paslaugos teikiamos visiems asmenims, nepaisant to, ar jie apdrausti valstybiniu arba privačiu sveikatos draudimu, ar iš viso neapdrausti.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo ruožtu pažymi, kad, kiek tai susiję su aptariamais laikotarpiais, pareiškėja neatitinka *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punkto antro sakinio aa arba cc papunkčiuose nustatytų neapmokestinimo PVM sąlygų. Pirma, pareiškėjos sudarytas bendrasis susitarimas su nelaimingų atsitikimų draudimo kasa įsigaliojo tik 2012 m. liepos 1 d. ir, antra, pareiškėja neatitinka SGB V knygos 108 straipsnyje nustatytų sąlygų, kurias atitinkantys subjektai gali būti laikomi patvirtinta ligonine. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl šių sąlygų atitikties PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktui.

23. Šiuo klausimu nacionalinis teismas linkęs pritarti *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) penktajai ir vienuoliktajai kolegijoms, kurios mano, kad šie reikalavimai viršija PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytus reikalavimus. Iš tiesų, atsižvelgdamas į SGB V knygos 108 straipsnyje nustatytas sąlygas, kurias atitinkančios ligoninės laikomos patvirtintomis, kaip tai suprantama pagal tą nuostatą, jis mano, kad bet koks reikalavimas privatioms ligoninėms atitikti tas sąlygas tam, kad joms būtų taikomas neapmokestinimas PVM,

⁴ DRG sistema – tai sistema, pagal kurią ligoninės atvejai skirstomi į skirtingas grupes.

apribotų galimybę būti neapmokestintoms toms ligoninėms, kurios jau yra įtrauktos į ligoninių poreikio planą arba kurios jau yra sudariusios susitarimą su ligonių kasų asociacija arba alternatyvaus draudimo asociacija. Taip būtų todėl, kad kitos privačios ligoninės turėtų mažai galimybių būti įtrauktos į ligoninių poreikio planą arba pasirašyti tokį susitarimą, jeigu federalinėje žemėje jau yra pakankamai tam tikros medicinos srities ligoninių lovų. Dėl tokios situacijos panašios medicinos paslaugos būtų vertinamos skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar paslaugas teikianti ligoninė prašymą ją įtraukti į ligoninių poreikio planą arba sudaryti sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su nacionaline ligonių kasų asociacija arba alternatyvaus sveikatos draudimo kasų susivienijimu pateikė anksčiau, ar vėliau, o tai būtų nesuderinama su mokesčių neutralumo principu.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, jeigu turėtų būti laikoma, kad *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punktas nesuderinamas su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu, kiltų klausimas, ar pareiškėja gali remtis ta direktyvos nuostata. Tam, kad taip būtų, būtina, kad pareiškėjos teikiamos ligoninių paslaugos būtų teikiamos ir su jomis glaudžiai susiję sandoriai būtų vykdomi socialinėmis sąlygomis, panašiomis į taikomas viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms.

25. Šiuo klausimu nacionalinis teismas pažymi, kad *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) vienuoliktoji kolegija nusprendė, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas pažeidė PVM direktyvos 132 straipsnį tik tiek, kiek pagal tą nuostatą neapmokestinimui PVM taikoma sąlyga, kad atitinkamas paslaugas teiktų įstaiga, kuri yra patvirtinta ligoninė, kaip tai suprantama pagal SGB V knygos 108 straipsnį. Vis dėlto PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto antro sakinio aa papunkčio nuostatomis neprieštarautų tai, kad nacionalinės teisės aktuose šiam neapmokestinimui būtų taikomos sąlygos, susijusios su ligoninės veikla (jos personalu, plotu, įranga ir vadovavimo efektyvumu), kaip numatyta *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punkto antro sakinio aa papunktyje, SGB V knygos 108 straipsnio 2 ir 3 dalyse, KHG 1 ir 6 straipsniuose ir SGB V knygos 109 straipsnyje.

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonų dėl šios analizės. Jis mano, kad, norint nustatyti, ar sandoriai vykdomi „tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, reikia taikyti kitokius kriterijus, nei nurodo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) vienuoliktoji kolegija, būtent – atsižvelgti į tai, ar daugumos pacientų išlaidas apmoka socialinės apsaugos įstaigos.

27. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [*UStG*] 4 straipsnio 14 dalies b punktas suderinamas su [PVM direktyvos] 132 straipsnio 1 dalies b punktu, kiek jame ligoninių, kurios nėra viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, neapmokestinimas susiejamas su sąlyga, kad ligoninės turi būti patvirtintos, kaip tai suprantama pagal [SGB V knygos] 108 straipsnį?
2. Jei į 1 klausimą būtų atsakyta neigiamai, kokiomis sąlygomis ligoninių, kurios yra privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos, veikla vykdoma socialinėmis sąlygomis, panašiomis į taikomas viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą?“

IV. Analizė

A. Pirminės pastabos

28. Kadangi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir šalys remiasi mokesčių neutralumo principu, ko gero, būtų patogu pradėti nuo šios sąvokos reikšmės patikslinimo. Iš tiesų, greitai peržvelgus Teisingumo Teismo jurisprudenciją, galima padaryti išvadą, kad sąvoka „mokesčių neutralumo principas“ vartojama bent trijuose skirtinguose kontekstuose⁵.

29. *Pirma*, ši sąvoka dažnai vartojama kalbant apie tai, kad asmuo, kuris turėjo sumokėti PVM už įsigytas prekes arba paslaugas, vėliau gali jį atskaityti, jeigu šias prekes arba paslaugas ketinama naudoti apmokestinamoje veikloje⁶. Akivaizdu, kad tai yra pagrindinė šios sąvokos reikšmė.

30. *Antra*, mokesčių neutralumo principas kartais suprantamas kaip vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje⁷. Kai šis principas taip suprantamas, juo, žinoma, galima remtis siekiant užginčyti PVM direktyvos nuostatos galiojimą⁸.

31. *Trečia*, kartais Teisingumo Teismas šią sąvoką vartoja siekdamas parodyti, kad PVM turėtų būti neutralus konkurencijos atžvilgiu⁹. Iš esmės kalbama apie tai, kad panašios tarpusavyje konkuruojančios prekės ir paslaugos turėtų būti vertinamos vienodai¹⁰. Vis dėlto šis principas šiek tiek skiriasi nuo vienodo požiūrio principo, nes jis nėra bendras pirminės teisės principas, pagal kurį galima spręsti dėl nustatyto atleidimo nuo mokesčio teisėtumo¹¹. Remiantis šia (trečiąja) prasme mintis apie mokesčių neutralumą veikiau yra aiškinimo principas, kuris taikomas, kai negalima pasiekti galutinio rezultato taikant kitus aiškinimo būdus¹².

32. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir šalys argumentuose dėl mokesčių neutralumo šią sąvoką vartoja šia trečia prasme, t. y. kaip reiškiančią, kad PVM direktyva siekiama kuo labiau užtikrinti mokesčio neutralumą konkurencijos atžvilgiu. Vis dėlto, kaip pamatysime, vienodo požiūrio principas, kaip bendrasis teisės principas, taip pat svarbus aiškinant šias PVM direktyvos nuostatas.

⁵ Dėl pirmųjų dviejų reikšmių žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 47 ir 48 punktai). Kai kuriuose sprendimuose Teisingumo Teismas pateikia savo jurisprudenciją taip, kad šios skirtingos reikšmės sumaišomos ir gali susidaryti įspūdis, kad dėl mokesčių neutralumo principo taikymo srities kyla tam tikra painiava. Žr., pavyzdžiui, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 40–44 punktai).

⁶ Šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 24 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 38 punktas) ir naujesnius 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 43 punktas) arba 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 punktai).

⁷ 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Jetair ir BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 53 punktas) ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 punktas).

⁸ Žr., pavyzdžiui, 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 38 punktas).

⁹ Mokesčių neutralumo sąvoka pasiskolinta iš liberalių ekonomikos mokyklų, kuriose visų pirma buvo siekiama mokesčiams nustatyti griežto pajamingumo tikslą. Vis dėlto praktiškai nė viena mokesčių sistema nėra ekonomiškai neutrali, nes mokesčio bazės ir tarifų pasirinkimas neišvengiamai daro įtaką ekonominės veiklos vykdytojų elgesiui. Taigi, vis labiau pripažįstant mokesčių, kaip ekonominės ir socialinės intervencijos priemones, vaidmenį, minties, kad apskritai mokesčiai turi būti neutralūs, daugiau ar mažiau atsisakyta. Žr. Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, p. 4–7.

¹⁰ Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas).

¹¹ Žr., pavyzdžiui, 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 45 punktas).

¹² Kaip Teisingumo Teismas pripažino 2017 m. kovo 7 d. Sprendime *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 54 punktas), kai Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas mokestinę priemonę, turi priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus arba turi atlikti sudėtingus vertinimus, jam reikia suteikti didelę diskreciją. Tą patį galima pasakyti nacionaliniu lygmeniu, kai direktyva valstybėms narėms suteikiama diskrecija netaikyti direktyvoje nustatytų kriterijų, o juos nustatyti. Žr. mano išvadą byloje *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2019:942, 55–60 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

B. Pirmasis klausimas

33. Pirmuoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punkto redakcija, taikytina aptariamam mokestiniam laikotarpiui, suderinama su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu.

34. Vis dėlto šiuo klausimu svarbu neužmiršti, kad per prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą Teisingumo Teismas neturi kompetencijos priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės aktų atitikties Sąjungos teisei; jo kompetencija yra tik priimti sprendimą dėl Sutarčių išaiškinimo ir Sąjungos institucijų, įstaigų ar organų aktų galiojimo ir išaiškinimo pagal SESV 267 straipsnio pirmą pastraipą¹³.

35. Taigi, atsižvelgdamas į Vokietijos vyriausybės pastabose pateiktus paaiškinimus dėl jos nacionalinės teisės aktų, manau, kad pirmasis klausimas turi būti suprantamas kaip iš esmės susijęs su klausimu, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kuriuos privati neuniversitetinė ligoninė neapmokestinama PVM tik jeigu šią ligoninę į paslaugų teikimą yra įtraukusios valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaigos, ji yra įtraukta į federalinės žemės ligoninių poreikio planą (planinės ligoninės), ji yra sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su nacionaline ligonių kasų asociacija arba alternatyvaus sveikatos draudimo kasų asociacija arba už bent 40 % per praėjusius finansinius metus jos suteiktų ligoninių paslaugų išrašytos sąskaitos faktūros, kurių suma mažesnė nei socialinės apsaugos įstaigų apmokėtina suma.

36. Žinoma, šiomis aplinkybėmis pirmiausia pažymėtina, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nustatyti įvairūs neapmokestinimo PVM atvejai turi būti aiškinami siaurai¹⁴. Tai reiškia, kad jų aiškinimas neturėtų turėti poveikio, viršijančio tai, kas būtina jų tikslams pasiekti. Apskritai šie tikslai – tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas, kad būtų palengvintas tam tikrų paslaugų teikimas ir tam tikrų prekių tiekimas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių būtų patiriama tą veiklą apmokestinus PVM¹⁵. Vis dėlto reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad išimtis apibrėžiančias nuostatas reikia aiškinti taip, kad nebūtų pasiekti šie tikslai, ir taip jos netektų savo poveikio¹⁶.

37. Šiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM „ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusios veiklos, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“. Šią nuostatą papildė 132 straipsnio 1 dalies c punktas, pagal kurį valstybės narės taip pat neapmokestina PVM „medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimo, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė“.

38. Kadangi šios dvi nuostatos iš esmės yra 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 pagrindas¹⁷ 13 straipsnio

¹³ Žr., pavyzdžiui, 2008 m. liepos 17 d. Sprendimą *ASM Brescia* (C-347/06, EU:C:2008:416, 28 punktas).

¹⁴ Žr., pavyzdžiui, 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 18 punktas).

¹⁵ Šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 30 punktas).

¹⁶ Žr., pavyzdžiui, 2020 m. spalio 8 d. Sprendimą *Finanzmt* (C-657/19, EU:C:2020:811, 28 punktas).

¹⁷ OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

A skirsnio 1 dalies b ir c punktų konsoliduota redakcija, jas reikia aiškinti taip pat. Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su Direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktais, turi būti aiškinama taip, kad ji iš esmės taikoma ir PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktams¹⁸.

39. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos išplaukia, kad nuostatos, kuri šiuo metu pateikta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte, kartu su tos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta išimtimi, tikslas yra sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas¹⁹, apibrėžiant sąlygas, kurioms esant visos paslaugos, kurių tikslas – diagnozuoti ligas ar sveikatos sutrikimus, stebėti jų eigą ir, kiek įmanoma, gydyti, gali būti neapmokestintos²⁰.

40. Nors šių dviejų nuostatų tikslas tas pats, jų apimtis skiriasi. Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos *medicinos įstaigoje* teikiamos paslaugos, o jos 132 straipsnio 1 dalies c punktas susijęs su paslaugomis, teikiamomis ne tokioje įstaigoje, t. y. paslaugų teikėjo ar paciento gyvenamojoje vietoje ar bet kurioje kitoje vietoje²¹.

41. Konkrečiau kalbant, neapmokestinimui PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą taikomi trys reikalavimai²², atitinkamai susiję su:

- suteiktos paslaugos pobūdžiu,
- paslaugą teikiančios įstaigos forma ir paslaugos teikimo būdu
- paslaugų teikimo būdu²³.

42. Dėl *pirmojo reikalavimo*, atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto tekstą, galima padaryti išvadą, kad siekiant neapmokestinimo aptariamoms paslaugoms turi priklausyti vienai iš šių trijų kategorijų:

- jos turi būti susijusios su paciento hospitalizacija, t. y. su asmens paguldymu į ligoninę ir jo buvimu joje²⁴, arba
- jomis turi būti siekiama apsaugoti, palaikyti asmens sveikatą arba vykdyti reabilitaciją²⁵, arba

¹⁸ Žr., pavyzdžiui, 2019 m. rugsėjo 18 d. Sprendimą *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 18 punktas).

¹⁹ Žr., pavyzdžiui, 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 28 punktas).

²⁰ Šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 27 punktas) ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 29 punktas).

²¹ Šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 19 punktas) ir 2019 m. rugsėjo 18 d. Sprendimą *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 20 ir 21 punktai). Vis dėlto, kitaip nei PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, jos 132 straipsnio 1 dalies c punktas neapima veiklos, glaudžiai susijusios su toje nuostatoje nurodytomis sveikatos priežiūros paslaugomis. Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 32 punktas).

²² Abiem šioms nuostatomis būdinga ir tai, kad jose nenustatyta reikalavimų dėl neapmokestinamų paslaugų gavėjo.

²³ Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2009:541, 27 punktas).

²⁴ Kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734) 29 punkte: „atleidimas nuo mokesčio paprastai negali būti taikomas ligonių komfortą ir gerovę pagerinančioms paslaugoms <...> [nebent] šios paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti atitinkamais atvejais teikiant ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti“.

²⁵ Dėl medicinos paslaugų, kurios gali būti neapmokestintos, pobūdžio žr., pavyzdžiui, 2006 m. birželio 8 d. Sprendimą *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 29 punktas), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 28, 40–52 punktai), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 37 punktas), 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 28 ir 29 punktai) ir 2021 m. kovo 4 d. Sprendimą *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167, 25 ir 26 punktai).

– tai turi būti veikla, glaudžiai susijusi su pirmųjų dviejų kategorijų veikla²⁶.

43. Kiek tai susiję su šia byla, iš esmės dėl pirmojo reikalavimo ginčų nekyla. O kalbant apie *kitus du reikalavimus*, kyla sunkumų dėl kiekvieno iš jų atitinkamos apimties nustatymo ir dėl to, kaip jie turi būti taikomi. Dabar siūlau kiekvieną iš šių reikalavimų išnagrinėti iš eilės.

1. Aptariamas paslaugas teikiančios įstaigos forma

44. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad paslaugos, kurias teikia viešosios teisės neregamentuojamos įstaigos, gali būti neapmokestintos PVM tik jeigu šios įstaigos yra „ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“. Pirmiausia galima priminti, kad Teisingumo Teismas yra patvirtinęs, jog šioje nuostatoje vartojama sąvoka „įstaiga“, be kita ko, reiškia, kad aptariama įstaiga turi būti „atskiras vienetas“²⁷. Be to, kadangi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sritis skiriasi nuo šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkto, kuriame kalbama apie asmens priežiūros paslaugų teikimą ne medicinos įstaigoje, apimties, ši konkreti nuostata dėl neapmokestinimo PVM apima tik atskirus vienetus (subjektus), veikiančius medicinos struktūros forma, t. y. subjektus, kuriuose sutelkiami įvairūs išteklių – be kita ko, žmogiškieji, techniniai, nekilnojamojo turto ir finansiniai išteklių²⁸.

45. Pirma, dėl veiklos, kurią šie subjektai turi vykdyti tam, kad jų teikiamos paslaugos galėtų būti neapmokestintos PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, šioje nuostatoje nurodyta, kad tai turi būti ligoninių, gydymo ar diagnozavimo centro arba panašaus pobūdžio įstaigos veikla²⁹.

46. Kadangi šių kategorijų įstaigos PVM direktyvoje neapibrėžtos, jos turi būti suprantamos atsižvelgiant į šių sąvokų įprastą reikšmę bendrinėje kalboje³⁰.

²⁶ Šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 28–31 punktai). Dėl glaudžiai susijusio sandorio sąvokos, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, žr., pavyzdžiui, 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 33–35 punktai), 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 23–29 punktai), 2010 m. kovo 25 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-79/09, nepaskelbtas Rink., EU:C:2010:171, 51 punktas) ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 49 punktas).

²⁷ Žr. 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 35 punktas). Teisingumo Teismas nusprendė, kad medicininio diagnozavimo tyrimus atliekanti privatinės teisės reglamentuojama laboratorija laikytina esančia „panašaus pobūdžio“ įstaiga kaip „ligoninė“ ir „gydymo ir diagnozavimo centras“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, nes tokio subjekto atliekami tyrimai dėl jais siekiamų terapinių tikslų priskirtini prie „sveikatos priežiūros paslaugų“, numatytų šioje nuostatoje. Žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimą *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 35 punktas) ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 60 punktas). Vis dėlto subjektas, užsiimantis savarankiška organų ir mėginių transportavimo klinikoms ir laboratorijoms veikla, nevykdo tokių pačių konkrečių funkcijų, kurias vykdo medicininės priežiūros ir diagnozavimo įstaigos, kurios laikomos tinkamomis tam, kad subjektas būtų laikomas „panašaus pobūdžio <...> įstaiga“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą. 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 36 punktas).

²⁸ Šis išteklių sutelkimas yra bendras ligoninės, gydymo centro ir diagnozavimo centro požymis. Tai taip pat skiria sveikatos priežiūros centrą nuo gydytojo arba paramediko kabineto, kuriuose teikiamos paslaugos taip pat gali būti neapmokestinamos PVM, bet pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą.

²⁹ 1988 m. vasario 23 d. Sprendime *Komisija / Jungtinė Karalystė* (353/85, EU:C:1988:82, 32 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendime *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 47 punktas) ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendime *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 58 punktas) Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas be jokio pagrindimo tarp kitko nurodė, kad nuostata dėl neapmokestinimo PVM, kuri šiuo metu pateikta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte, susijusi su paslaugomis, kurias teikia „įstaigos, kurios siekia socialinių tikslų“, nors tokie tikslai aiškiai neišplaukia nei iš teksto, nei iš tikslo, kuris susijęs tik su medicinine priežiūra. Šioje nuostatoje tikrai nustatytas „socialinio panašumo“ reikalavimas, bet jis susijęs su tuo, kaip teikiamos aptariamoms paslaugoms, o ne su jas teikiančių įstaigų veiklos tikslu. Vis dėlto pažymiu, kad naujausioje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas nebekalba apie socialinį veiklos tikslą, kurio turi siekti tam tikra įstaiga.

³⁰ Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *TMD* (C-412/15, EU:C:2016:738, 26 punktas) ir mano išvadą byloje *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302, 40–51 punktai).

47. Šiuo atveju, atsižvelgiant į jų įprastą reikšmę bendrinėje kalboje, akivaizdu, kad sąvokos „ligoninės“, „gydymo centrai“ ir „diagnozavimo centrai“ reiškia subjektus, kurių pagrindinė veikla yra atitinkamai ligonių arba medicininių traumų, kurios yra pernelyg sudėtingos, kad būtų gydomos namuose arba gydytojo kabinete, patyrusių asmenų priežiūra, medicinos paslaugų, teikiamų siekiant apsaugoti, palaikyti arba grąžinti asmenų sveikatą, teikimas ir tyrimų atlikimas, siekiant nustatyti paciento ligą arba sveikatos sutrikimą³¹.

48. Kalbant apie sąvoką „panašaus pobūdžio“ įstaigos, akivaizdu, kad ši sąvoka turi būti suprantama kaip reiškianti medicinos struktūras, kuriose sutelkiami įvairūs ištekliai, siekiant vykdyti veiklą, panašią į tą, kurią vykdo ligoninė, gydymo arba diagnostavimo centras.

49. Antra, kiek tai susiję su *įstaigų statusu*, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad įstaigos, kurios nėra viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, gali pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu neapmokestinimu PVM tik jeigu jos yra „deramai pripažintos“. Šiuo požiūriu, atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto versiją anglų k., gana akivaizdu, kad šis reikalavimas taikomas ligoninėms, gydymo ir diagnostavimo centrums bei kitoms panašioms įstaigoms, jeigu jie nėra viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos³². Iš tiesų šioje versijoje nurodyta, kad atleidimas nuo PVM taikomas įstaigoms, kurios yra „other *duly recognised* establishments of a similar nature“ („kitos panašaus pobūdžio *deramai pripažintos* įstaigos“), o tai reiškia, kad ši sąlyga taikoma ir įstaigoms, apie kurias kalbama kaip apie atskaitos tašką.

50. Beje, versijose romanų kalbomis, kaip antai ispanų, prancūzų, italų, portugalų ir rumunų k., žodžiai „deramai pripažintos“ pateikti po nuorodos į kitą įstaigą (pavyzdžiui, versijoje prancūzų k. „et d’autres établissements de même nature *dûment reconnus*“), todėl gali susidaryti įspūdis, kad ši sąlyga taikoma tik „kitoms panašaus pobūdžio įstaigoms“. Vis dėlto, kadangi nurodytų įstaigų sąrašas baigiamas nuoroda į tas kitas panašaus pobūdžio įstaigas, akivaizdu, kad ši sąrašą reikia suprasti tik kaip pavyzdinį, parodantį, kokio pobūdžio įstaigos gali būti neapmokestinamos PVM. Šiomis aplinkybėmis sąvoka „deramai pripažintos“ turi būti suprantama kaip taikoma visų rūšių toje nuostatoje nurodytoms medicinos įstaigoms.

51. Siekiant nustatyti šios sąlygos apimtį būti atkreipti dėmesį į tai, kad Antra, dėl reikalavimo, kad šios įstaigos būtų deramai pripažintos, suformuota jurisprudencija, pagal kurią, kai Sąjungos teisės nuostatoje nėra jokios *aiškios* nuorodos į valstybių narių teisę, skirtos šios nuostatos prasmei ir apimčiai nustatyti, tokia nuostata visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai³³. Kadangi PVM direktyvos 132 straipsnyje tokios nuorodos nėra, galima padaryti išvadą, kad kiekvienoje neapmokestinimo PVM sąlygoje naudojamos sąvokos turi būti laikomos Sąjungos teisės savarankiškais sąvokomis, taigi jų prasmė ir apimtis visoje Europos Sąjungoje turi būti aiškinama vienodai.

52. Vis dėlto PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte vartojamos sąvokos „deramai pripažinta įstaiga“ savarankiškumas neturi būti painiojamas su tuo, kad šioje sąvokoje, kaip ji turi būti suprantama pagal Sąjungos teisę, kaip jos taikymo sąlyga nurodyta konkreti faktinė aplinkybė, būtent aptariamoms įstaigoms padėtis nacionalinės teisės aktu atžvilgiu.

³¹ Šiuo požiūriu žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimą *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 35 punktas).

³² Šiuo klausimu dėl sąvokos „kitos panašaus pobūdžio <...> įstaigos“ žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimą *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 41 punktas).

³³ Pagal analogiją žr. 2015 m. spalio 29 d. Sprendimą *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 52–54 punktai).

53. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad buvimas „deramai pripažintam“ nereiškia oficialios pripažinimo procedūros, tačiau taip pat neatmetama galimybė valstybei narei nustatyti tokią procedūrą. Kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti nustatytos taisyklės, pagal kurias įstaigos jų pačių pageidavimu gali būti pripažintos. Šiuo klausimu kompetencija priklauso valstybėms narėms³⁴.

54. Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją, jeigu valstybės narės turi diskreciją, ši diskrecija turi būti įgyvendinama laikantis Sąjungos teisėje nustatytų apribojimų. Be kita ko, dėl tokios diskrecijos buvimo negali kilti abejonių dėl medicinos įstaigos „deramo pripažinimo“ sąvokos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, ribų³⁵. Be to, kai valstybė narė įgyvendina diskreciją, ji turi užtikrinti, kad nekils pavojus nepasiekti Sąjungos teisės tikslų³⁶.

55. Šiomis aplinkybėmis manau, kad, norint atsakyti į nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą, būtina nustatyti jurisprudencijoje nurodytos valstybės narės diskrecijos pobūdį ir apimtį. Tam reikia aiškinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į jos kontekstą ir į tikslus, kurių siekiama šia nuostata bei apskritai teisės aktu, kuriame ji įtvirtinta³⁷.

56. Šiuo klausimu dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto *teksto* pažymėtina, kad žodis „deramai“ yra žodžių „pagal reikalavimus“ sinonimas ir kad sąvoka „pripažintos“ reiškia kažką nustatytą arba žinomą. Šioje nuostatoje šios apibūdinamosios sąvokos vartojamos kalbant apie ligonines, gydymo ir diagnostavimo centrus bei kitas panašaus pobūdžio įstaigas. Taigi, atsižvelgiant į šios nuostatos tekstą, akivaizdu, kad valstybėms narėms suteikta diskrecija susijusi su *sąlygomis*, kurios turi būti įvykdytos tam, kad subjektai būtų laikomi ligoninėmis, gydymo ir diagnostavimo centrais bei kitomis panašaus pobūdžio įstaigomis³⁸.

57. Kaip pastabose iš esmės tvirtina Komisija, šią sąlygą reikia suprasti taip, kad ja tik siekiama netaikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo PVM medicinos įstaigoms, kurių veikla nėra leidžiama pagal įstatymus arba kurių nėra įgaliojusios atitinkamos profesinės organizacijos. Iš tiesų bet kuri veikla (net ir neteisėta) apmokestinama ir jai vis tiek gali būti taikomas kitais atvejais taikytinas neapmokestinimas. Vis dėlto, jeigu toje direktyvoje nebūtų nustatytas „deramo pripažinimo“ reikalavimas, susiklostytų situacija, kai be leidimo veikianti medicinos įstaiga galėtų (arba bent jau galbūt galėtų) pasinaudoti neapmokestinimu PVM³⁹. Visa tai tiesiog reiškia, kad tik įstaiga, kuri yra deramai pripažinta medicinos įstaiga, turi teisę pasinaudoti neapmokestinimu PVM.

³⁴ 2006 m. birželio 8 d. Sprendimas *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 42 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 64 ir 81 punktai) ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 61–63 punktai).

³⁵ Pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 14 d. Nuomonę 3/15 (*Marakešo sutartis dėl geresnių sąlygų susipažinti su paskelbtais kūrinių sudarymo*) (EU:C:2017:114, 122 punktas).

³⁶ Pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 14 d. Nuomonę 3/15 (*Marakešo sutartis dėl geresnių sąlygų susipažinti su paskelbtais kūrinių sudarymo*) (EU:C:2017:114, 124 punktas).

³⁷ Žr., pavyzdžiui, 2020 m. gegužės 14 d. Sprendimą *Orde van Vlaamse Balies and Ordre des barreaux francophones et germanophone* (C-667/18, EU:C:2020:372, 25 punktas).

³⁸ Šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 74 punktas) ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 34 punktas). Atrodo, kad abiejose tose bylose Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į tai, kad ligoninė buvo valdžios institucijų įgaliojama vykdyti veiklą, daro išvadą, jog ji buvo deramai pripažinta, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą.

³⁹ Žr., pavyzdžiui, 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 21 punktas) ir 2005 m. vasario 17 d. Sprendimą *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92, 29 punktas).

58. Šią išvadą patvirtina kontekstas, kuriame vartojama sąvoka „deramai pripažintos“, ir PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto tikslas.

59. Kiek tai susiję su *kontekstu*, šią išvadą, ko gero, patvirtina keli elementai, būtent Sąjungos teisėje pasiektas suderinimo lygis, PVM direktyvos bendra sistema ir PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto struktūra.

60. Pirma, dėl Sąjungos teisėje pasiekto suderinimo lygio galima pažymėti, kad veiklai, kuri gali būti neapmokestinama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą – kaip antai pacientų ir medicininei priežiūrai – įvairiose valstybėse narėse paprastai taikomos specialios vykdymo sąlygos. Vis dėlto, nors PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM taikomas tik ligoninėms, gydymo ir diagnostavimo centrams bei kitoms panašaus pobūdžio įstaigoms, nei konkrečiai PVM direktyvoje, nei apskritai Sąjungos teisėje nėra suderintos šios veiklos vykdymo sąlygos. Šiomis aplinkybėmis nurodytas reikalavimas, kad atitinkama įstaiga būtų deramai pripažinta, tiesiog yra būdas atsižvelgti į šį nesuderinimą ir kartu reikalauti, kad aptariamoms paslaugoms tam tikros valstybės narės požiūriu būtų vykdomos teisėtai.

61. Antra, kalbant apie PVM direktyvos bendrą sistemą, kadangi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktais siekiama to paties tikslo, taigi jie vienas kitą papildo⁴⁰, kiek įmanoma, šių nuostatų taikymo sąlygos turi būti aiškinamos panašiai. Čia galima pažymėti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte reikalaujama, kad aptariamas paslaugas teiktų „gydytojai bei paramedikai <...>, kaip [šį teikimą] apibrėžia atitinkama valstybė narė“⁴¹. Taigi sąvoką „deramai pripažintos“ reikia suprasti ir kaip nuorodą (bet kalbant apie juridinį asmenį) į aptariamą veiklos vykdymo atitinkamoje valstybėje narėje sąlygas⁴².

62. Trečia, dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto struktūros galima pažymėti, kad šioje nuostatoje numatytos trys išankstinės neapmokestinimo sąlygos – kiekviena iš jų susijusi su skirtingu paslaugų, kurios gali būti neapmokestinamos, aspektu, būtent su jų pobūdžiu, jas teikiančių įstaigų rūšimi ir jų teikimo sąlygomis. Iš šios paskutinės sąlygos, be kita ko, išplaukia, kad, kiek tai susiję su sąlygomis, kurioms esant teikiamos aptariamoms paslaugoms, valstybės narės gali atsižvelgti tik į socialinio pobūdžio sąlygas. Taigi, jeigu valstybės narės galėtų pagal toje nuostatoje įtvirtintą sąlygą, kad aptariama įstaiga turi būti „deramai pripažinta“, nustatyti reikalavimus dėl teikiamų paslaugų pobūdžio arba jų teikimo sąlygų, šios kitos dvi sąlygos iš esmės netektų veiksmingumo.

63. Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto *tikslo* Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad šia nuostata, be kita ko, siekiama sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainą⁴³. Atsižvelgiant į šį tikslą, sąlygą, kad privatinės teisės subjektai būtų „deramai pripažinti“ kaip ligoninės, gydymo, diagnostavimo centrai arba panašaus pobūdžio įstaigos, reikia aiškinti ne

⁴⁰ Šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 38 punktas).

⁴¹ Konkrečiai kalbant, atsižvelgdamas į šią sąlygą, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstybės narės diskrecija šiuo aspektu ribojama būtinybe užtikrinti, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM būtų taikomas tik pakankamos kokybės paslaugoms. Žr. 2019 m. rugsėjo 18 d. Sprendimą *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 34 punktas) ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendimą *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)* (C-48/19, EU:C:2020:169, 42 punktas).

⁴² PVM direktyvos 133 straipsnio 1 dalies c punktu jau siekiama leisti valstybėms narėms pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą neapmokestinti PVM ne viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų su sąlyga, kad jos „taikys įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas“. Kadangi Sąjungos teisės aktų leidėjas pasistengė skirti atskirą nuostatą tam, kaip vykdoma aptariama veikla, ir sąmoningai apribojo šią analizę taikomomis socialinėmis sąlygomis, į šį elementą negalima atsižvelgti kaip į atskirą vertinimo kriterijų taip, kad pirmasis kriterijus neprarastų *effet utile*.

⁴³ Žr., pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 23 punktas).

pernelyg siaurai, o tik kaip susijusią su sąlygomis dėl nacionalinės teisės aktuose nustatytų gydytojų kvalifikacijos ir medicinos standartų, siekiant užtikrinti, kad teikiama medicininė priežiūra būtų aukštos kokybės⁴⁴.

64. Galiausiai pažymėtina, kad, be tos nuostatos teksto, konteksto ir tikslų, reikia atsižvelgti ir į aiškinimo principą, pagal kurį nuostata turi būti aiškinama kiek įmanoma taip, kad nebūtų paneigtas jos galiojimas⁴⁵.

65. Tarp taisyklių, pagal kurias nustatomas Sąjungos teisės aktų leidėjo kompetencijos įgyvendinimo teisėtumas, yra vienodo požiūrio principas. Pagal suformuotą jurisprudenciją šis principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos situacijos – vienodai, jeigu toks vertinimas nėra objektyviai pateisinamas. Šiuo tikslu skirtingas situacijas apibūdinančius elementus ir jų panašumą reikia apibrėžti ir įvertinti atsižvelgiant į nagrinėjamos nuostatos paskirtį bei tikslą, turint omenyje, kad reikia atsižvelgti į nagrinėjamos srities principus ir tikslus⁴⁶.

66. Kalbant apie PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, akivaizdu, kad, atsižvelgiant visų pirma į tos nuostatos tikslą, kuris yra sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainą, apskritai laikoma, jog viešosios teisės reglamentuojamų ir privačių įstaigų padėtis yra beveik vienoda. Taigi, jeigu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimas PVM būtų taikomas tik valstybinėms ligoninėms, tai faktiškai reikštų tam tikrą nevienodą požiūrį, kiek tai susiję su privačių ligoninių apmokestinimo tvarka.

67. Todėl Sąjungos teisės aktų leidėjas leido privačioms įstaigoms naudotis neapmokestinimu PVM. Vis dėlto jis apribojo šią galimybę tam tikromis sąlygomis, taigi paliko galioti tam tikrą skirtingą požiūrį į valstybines ir privačias ligonines, nes tik antrosios privalo įrodyti, kad atitinka toje nuostatoje nustatytas specialias sąlygas. Žinoma, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, akivaizdu, kad, esant tam tikroms aplinkybėms, toks skirtingas vertinimas gali būti objektyviai pateisinamas⁴⁷. Vis dėlto, jeigu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta sąlyga, pagal kurią aptariama įstaiga turi būti „deramai pripažinta“, turėtų būti suprantama kaip leidimas valstybėms narėms vien privatinės teisės reglamentuojamiems subjektams nustatyti tam tikrus specialius reikalavimus, kitus nei tie, pagal kuriuos tokios institucijos turi būti profesinės organizacijos ar panašiai įgaliotos vykdyti veiklą panašiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, būtų sudėtinga rasti priežastį, kuri galėtų būti nurodyta kaip tokio skirtingo požiūrio pateisinimas.

68. Privačioms organizacijoms nustatytas reikalavimas įrodyti, kad jos yra įgaliotos vykdyti medicinos veiklą, vis dėlto yra visiškai pateisinamas, nes vien dėl savo pobūdžio privačios organizacijos nėra valstybės vardu veikiantys subjektai, todėl joms *tiesiogiai* netaikoma valstybės priežiūra, taigi valstybės narės gali teisėtai nustatyti pripažinimo mechanizmus, kad būtų užtikrinta jų atitiktis tam tikriems profesiniams standartams.

69. Jeigu toliau pereitume prie mokesčių neutralumo principo, aptariamam atveju suprantamo kaip konkurencinis neutralumas, jau esu nurodęs, kad tai veikiau yra PVM teisės tikslas, o ne koks nors tikras visa apimantis privalomas principas, kurio sąlygų PVM direktyva niekada negali pažeisti. Vis

⁴⁴ Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 2020 m. spalio 8 d. Sprendimą *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811, 36 ir 37 punktai) ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendimą *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)* (C-48/19, EU:C:2020:169, 41 ir 42 punktai).

⁴⁵ Žr. 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Sturgeon ir kt.* (C-402/07 ir C-432/07, EU:C:2009:716, 47 punktas).

⁴⁶ Žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 41 ir 42 punktai).

⁴⁷ Žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 52 ir 53 punktai).

dėlto pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog pagal šį principą reikalaujama PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytą neapmokestinimo atvejį kiek įmanoma aiškinti taip, kad visi tą pačią veiklą vykdančios ekonominės veiklos vykdytojai būtų vertinami vienodai, kiek tai susiję su apmokestinimu PVM. Teisingumo Teismas, be kita ko, nurodė, kad, jeigu (šiuo metu galiojančiame) 132 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytas medicininės priežiūros paslaugų neapmokestinimas priklausytų nuo veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens teisinės formos, būtų pakenkta šio principo įgyvendinimui⁴⁸.

70. Iš tiesų, kaip ir kalbant apie vienodą požiūrį, tam tikri valstybinių ir privačių ligoninių skirtumai gali būti pateisinami siekiant užtikrinti sąžiningą konkurenciją. Vis dėlto neatrodo, kad ekonominės veiklos vykdytojų skirstymas, kiek tai susiję su PVM, pavyzdžiui, pagal jų turimą personalą, patalpas, įrangą arba vadovavimo efektyvumą (kaip, atrodo, mano kai kurie Vokietijos teismai), yra svarbus atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu siekiamą tikslą. Galima pažymėti, kad apskritai Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė ne to, kad privačios medicinos atstovai mokesčių požiūriu atsidurtų nepalankesnėje padėtyje, o veikiau užtikrinti, kad jų ir viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų konkurencija liktų sąžininga.

71. Taigi, mano nuomone, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto tekstas, kontekstas ir tikslai, taip pat reikalavimas bet kurią nuostatą aiškinti taip, kad nebūtų paneigtas jos galiojimas, rodo, kad valstybių narių turima diskrecija apibrėžti sąlygas, kurioms esant privatinės teisės reglamentuojama įstaiga turi būti laikoma „deramai pripažinta“, apima *tik* sąlygas, kurios turi būti įvykdytos tam, kad įstaiga būtų deramai įgaliota, naudodama struktūrą, kurioje sutelkti ištekliai, teikti sveikatos priežiūros ir medicininės paslaugas, kurioms taikoma ta nuostata dėl neapmokestinimo PVM. Taigi iš esmės reikalavimas dėl „deramo pripažinimo“ susijęs tik su profesiniais standartais.

72. Šią išvadą darau atsižvelgdamas į tai, kad 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380) 53 punkte Teisingumo Teismas, darydamas nuorodą į Sprendimą *Dornier*⁴⁹, konstatavo, jog nacionalinės institucijos, nepažeisdamos Sąjungos teisės ir kontroliuojamos nacionalinių teismų, gali atsižvelgti ne tik į mokesčio mokėtojo su visuomenės interesais susijusią veiklą, įskaitant tai, kad kiti mokesčių mokėtojai, vykdančios tokią pačią veiklą, jau yra pripažinti, ir į tą aplinkybę, jog nagrinėjamų paslaugų išlaidos vėliau daugiausia turi būti padengiamos ligonių kasų ar kitų socialinės apsaugos institucijų.

73. Kitame to sprendimo punkte (54 punktas) Teisingumo Teismas daro išvadą, kad „valstybė narė reikalaujama, kad <...> laboratorija tam, kad būtų pripažinta ir [kad galėtų būti taikomas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas], turi ne mažiau nei 40 % atliekamų medicinos tyrimų atlikti socialiniu draudimu apdraustiems asmenims, [neviršijo] jai šia nuostata suteiktos diskrecijos“.

74. Vis dėlto negalima nepažymėti, kad šioje byloje atliekama analizė tikrai iš esmės skiriasi nuo Sprendime *Dornier* Teisingumo Teismo pateiktų motyvų. Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo Sprendimo *L.u.p.* 53 punkte, Sprendime *Dornier* tam, kad nacionalinės institucijos galėtų nustatyti, ar privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos gali būti laikomos deramai pripažintomis, joms leista *atsižvelgti* į tai, kad jų suteiktų paslaugų išlaidos vėliau daugiausia turi

⁴⁸ Žr., pavyzdžiui, 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 punktas).

⁴⁹ 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595).

būti padengiamos ligonių kasų ar kitų socialinės apsaugos institucijų⁵⁰. Sprendime *Dornier* nebuvo svarstoma leisti valstybėms narėms *nustatyti* reikalavimo, pagal kurį tam, kad aptariamų įstaigų veikla būtų neapmokestinama PVM remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytais „deramo pripažinimo“ reikalavimais, tam tikrą jų veiklos išlaidų procentinę dalį turi būti padengti ligonių kasos. Atvirkščiai, Sprendimo *Dornier* 75 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, kai įstaiga teikia paslaugas, panašias į tas, kurias teikia kiti tokį patį gydymą teikiantys veiklos vykdytojai, „vien tai, kad visos to gydymo išlaidos nėra padengiamos socialinės apsaugos institucijų, nepateisina skirtingo paslaugų teikėjų vertinimo, kiek tai susiję su PVM“.

75. Visa tai rodo, kad Sprendime *Dornier* Teisingumo Teismas tiesiog siekė atkreipti dėmesį į tai, kad esant tam tikroms aplinkybėms gali būti *laikoma*, jog deramo pripažinimo sąlyga yra įvykdyta⁵¹. Kai medicinos procedūras ir veiklą apima sveikatos draudimo sistemos, tikrai visiškai galima daryti prielaidą, kad šią veiklą vykdanči įstaiga yra tinkamai įgaliota ją vykdyti⁵². Vis dėlto priešinga išvada nėra teisinga. Vien tai, kad klinika arba ligoninė aptarnauja daugiausia arba net vien privačius pacientus, jokių būdu nereiškia, kad tokia įstaiga nėra tinkamai pripažinta nacionalinių institucijų. Savaiame aišku, kad sveikatos draudimo sistemų taikymas gali priklausyti nuo įvairių veiksnių.

76. Bet kuriuo atveju Sprendime *L.u.p* (to sprendimo 36 punkte) Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių neutralumo principas draudžia, kad aptariamoms paslaugoms „būtų taikomos skirtingos apmokestinimo PVM schemos, atsižvelgiant į jų suteikimo vietą, kai jų *kokybė, vertinant pagal teikėjų kvalifikaciją, yra vienoda*“⁵³. Neišvengiamai darytina išvada, kad valstybė narė negali dviejų tapačių paslaugų vertinti skirtingai, kiek tai susiję su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytais *deramo pripažinimo reikalavimais*, atsižvelgdama į aptariamą įstaigos vykdomą veiklos dalį, kuriai taikomos sveikatos draudimo sistemos, nes tokia sąlyga nesusijusi su teikiamų medicininių priežiūros paslaugų kokybe⁵⁴.

77. Taigi tiek, kiek Sprendimo *L.u.p*. 54 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad įgyvendindamos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu suteiktą diskreciją valstybės narės galėtų nustatyti, jog tam, kad gydymo centras būtų pripažintas, jis turi gydymo paslaugas teikti nustatyta procentinei daliai pacientų, kuriems taikomos sveikatos draudimo sistemos, šis teiginys (su visa pagarba) yra neteisingas ir nepagrįstas nei galiojančių teisės aktų nuostatomis, nei juo labiau ankstesne jurisprudencija. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas

⁵⁰ Žr. Sprendimo *Dornier* 72 ir 73 punktus. Taip suprantu ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328) 65 punktą. Beje, to sprendimo 75 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad kompetentingos sveikatos institucijos yra įgaliojusios įstaigą tvarkyti bambagyslės kamienines ląsteles, negali iškart ir savaiame reikšti, kad įstaiga yra pripažinta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto požiūriu. Vis dėlto kamieninių ląstelių tvarkymas, net kai ląstelės numatytos naudoti žmonėms, gali būti naudojamas ne tik sveikatos priežiūrai arba diagnostikai, pavyzdžiui – moksliniams tyrimams. Taigi Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad šis veiksnys „tam tikra prasme byloja, jog [įstaiga] vykdo su ligoninės ir kita sveikatos priežiūra susijusią veiklą. Taigi toks įgaliojimas prirėmus gali būti įrodymas, patvirtinantis, kad [ta įstaiga] yra „deramai pripažinta“, kaip tai suprantama pagal (PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą)“, bet tai negali iškart ir savaiame reikšti, kad pripažįstama, jog ši įstaiga tam tikroje valstybėje narėje yra deramai pripažinta kaip ligoninė, gydymo, diagnozavimo centras arba panašaus pobūdžio įstaiga.

⁵¹ Šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 71 punktą): „[aplinkybė, kad nacionalinės institucijos turi teisę atsižvelgti į tai, kad įstaigos veikla visiškai neremiamą bei nefinansuojama pagal valstybinę socialinės apsaugos sistemą], nereiškia, kad <...> neapmokestinimas turi būti netaikomas visoms paslaugoms, kurių neapmoka socialinės apsaugos institucijos“.

⁵² Su netiesiogiai nustatyta sąlyga (kad ši aplinkybė turėtų įrodomąją galią formaliosios logikos požiūriu), kad įstaigos deramas pripažinimas būtų paslaugų įtraukimo į sveikatos draudimo sistemas sąlyga.

⁵³ Išskirta mano.

⁵⁴ Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas keletą kartų tikslino savo jurisprudenciją dėl dabar galiojančiame PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyto neapmokestinimo PVM atvejo aiškinimo. Pavyzdžiui, žr. ankstesnį sprendimą panaikinantį 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 15 punktą) arba 2019 m. rugsėjo 18 d. Sprendimą *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, 35 punktą), kuriame iš naujo ne pažodžiui išaiškintas ankstesnis sprendimas, siekiant išskirti anksčiau priimtą sprendimą.

reikalavimas dėl deramo pripažinimo tiesiog sudaro galimybę valstybėms narėms užtikrinti, kad medicinos įstaigos atitiktų reikiamus sveikatos priežiūros paslaugų teikimo standartus: jis neturi būti aiškinamas kaip leidžiantis valstybėms narėms taikyti privatiems sveikatos priežiūros paslaugų teikėjams nepalankų apmokestinimą PVM ir taip juos tarsi įtraukti į valstybinę sveikatos sistemą. Kaip ką tik nurodžiau, kadangi atrodo, kad Sprendimo *L.u.p.* 54 punkte Teisingumo Teismas teigia kitaip, manau (taip pat su visa pagarba), kad šis teiginys klaidingas ir dabar jo neturėtų būti laikomasi ar jis neturėtų būti taikomas.

78. Šiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui aiškiai nurodyti, kad žodžiai „deramai pripažintos“ reiškia sąlygas, kurios turi būti įvykdytos tam, kad įstaiga būtų įgaliota, kiek tai susiję su profesiniais standartais, atitinkamoje valstybėje narėje vykdyti ligoninės, gydymo, diagnostavimo centro arba panašaus pobūdžio įstaigos veiklą. Kadangi ši sritis nėra suderinta, akivaizdu, kad valstybės narės turi plačią nacionalinę autonomiją. Jeigu nacionalinės teisės aktuose nustatyta, kad socialinio draudimo sistema gali būti taikoma tik deramai įgaliotos vykdyti veiklą sveikatos priežiūros įstaigos teikiamoms paslaugoms, įstaiga, siekdama įrodyti, kad ji turi būti laikoma tinkamai pripažinta, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, gali remtis tuo, kad jos paslaugos iš esmės apmokamos.

2. Kaip teikiamos aptariamoms paslaugoms: reikalavimas dėl „tokių pat [panašių] socialinių sąlygų“

79. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, jog tam, kad ligoninių, sveikatos priežiūros paslaugos arba kita glaudžiai susijusi veikla nebūtų apmokestinama PVM, ją turi vykdyti įstaiga, patenkanti į vieną iš šioje nuostatoje nurodytų kategorijų. Vis dėlto taip pat nustatyta, kad, jeigu įstaiga yra privatinės teisės reglamentuojamas subjektas, aptariamoms paslaugoms turi būti teikiamos „tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis“, kokios taikomos tais atvejais, kai tas paslaugas teikia viešosios teisės reguliuojamos įstaigos⁵⁵.

80. Pirmiausia svarbu pažymėti, kad, kadangi valstybės narės, įgyvendindamos PVM direktyvą, turi laikytis teisinio saugumo principo⁵⁶, „tokios pat [panašios] socialinės sąlygos“, kurias turi atitikti privati medicinos įstaiga, siekianti, kad aptariamoms paslaugoms būtų neapmokestinamos PVM, turi būti nurodytos nacionalinės teisės aktuose. Nepakaktų, kad tokias sąlygas nustatytų atitinkamas mokesčių administratorius prašymo dėl neapmokestinimo PVM pateikimo metu. Iš tiesų tik iš visuotinai taikomų ir paskelbtų teisės aktų privati medicinos įstaiga gali sužinoti, kokias iš tiesų socialines sąlygas ji turi sudaryti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM.

81. Be to, šiuo tikslu pakanka, kad privati ligoninė ar panaši medicinos įstaiga savanoriškai laikytųsi valstybės narės nustatytų teisinių reikalavimų, kad jai būtų taikomas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM. Bet kokia kita išvada reikštų, kad valstybė narė galėtų tiesiog nuspręsti netaikyti privačioms medicinos įstaigoms socialinių įpareigojimų, panašių į tuos, kurie šioje nuostatoje nustatyti viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, ir taip tokioms privačioms įstaigoms visiškai netaikyti minėtoje nuostatoje numatyto neapmokestinimo PVM.

⁵⁵ Pažymėtina, kad šios sąlygos nebuvo pradiniam Komisijos pasiūlyme dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (Nr. C 80/1). Žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2009:541, 82 punktas).

⁵⁶ 2016 m. birželio 9 d. Sprendimas *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2016:417, 49 punktas).

82. Jeigu privati įstaiga mano, kad atitinkamuose teisės aktuose nustatytos sąlygos yra netapačios valstybinei ligoninei nustatytoms socialinėms sąlygoms ir į jas nepanašios, tokia įstaiga turi turėti galimybę ginčyti tų kriterijų galiojimą. Be kita ko, jeigu paaiškėja, kad nacionalinės teisės aktuose nustatytos tam tikros sąlygos, kurios nėra tapačios viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms nustatytam įpareigojimui, nacionaliniai teismai visų pirma privalo patikrinti, ar valstybių narių nurodytas su tuo susijęs pateisinimas yra įtikinimas. Tai reiškia, kad tą sąlygą ir valstybinei ligoninei, medicinos centrui arba panašiai medicinos įstaigai nustatytą panašią sąlygą sieja tam tikras ryšys.

83. Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyvoje nenustatyta, ką reiškia „tokios pat [panašios] socialinės sąlygos“, kokios taikomos medicinos priežiūros paslaugas teikiančioms valstybinėms ligoninėms⁵⁷. Kaip ir kalbant apie sąlygą dėl „deramo pripažinimo“, tai reiškia ne tai, kad ši sąvoka turi būti suprantama pagal nacionalinę teisę, o veikiausiai, kad, kiek tai susiję su šios sąvokos apibrėžtimi, valstybės narės turi diskreciją nuspręsti dėl socialinių sąlygų, kurių turi laikytis medicinos paslaugas teikiančios viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte taip pat nustatyta, jog tam, kad privačių įstaigų teikiamos paslaugos galėtų būti neapmokestinamos, jos taip pat turi laikytis tų sąlygų.

84. Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog sąvoka „socialinės sąlygos“ gali apimti tokius klausimus kaip medicinos paslaugų kainų nustatymas⁵⁸ arba tvarka, pagal kurią už paslaugas sumoka valstybės narės socialinės apsaugos institucijos⁵⁹. Vis dėlto Teisingumo Teismas niekada nemėgino bendriau ir sistemiškiau išaiškinti tos sąlygos turinio. Atrodo, kad šioje byloje yra tinkama proga pateikti tokį išaiškinimą.

85. Kaip jau pažymėjau, šiuo klausimu neginčijama, kad nuostatos reikšmė ir apimtis paprastai turi būti nustatoma atsižvelgiant į, be kita ko, nagrinėjamos nuostatos tekstą, kontekstą ir tikslą. Nors apie šios nuostatos *kontekstą* galima pasakyti nedaug, jos *tikslo* ir *tekstas* padeda išsiaiškinti šios sąvokos apimtį.

86. Dėl *tikslo*, kurio siekiama PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta trečiąja sąlyga, atrodo akivaizdu, kad toks tikslas – neleisti privačioms įstaigoms teikti PVM neapmokestinamų paslaugų, joms nenustačius tokių pačių socialinių įpareigojimų, kokie nustatyti tokioms viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms. Ko gero, tai tik dar vienas būdas nurodyti socialinio pobūdžio viešųjų paslaugų įsipareigojimus, nustatytus valstybinėms ligoninėms ir kitoms medicinos įstaigoms⁶⁰. Ta sąlyga yra tam tikra nediskriminavimo ir mokesčių neutralumo tarp privačių ir viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų principų išraiška, ypač todėl, kad, pirma, antrųjų teikiamos ligoninių ir medicininės priežiūros paslaugos ir vykdoma glaudžiai susijusi veikla visada neapmokestinamos PVM ir, antra, pirmosioms nebūtinai taikomi tokie patys socialiniai viešųjų paslaugų įsipareigojimai.

⁵⁷ Šiuo klausimu 2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168) 24 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šioje „nuostatoje tiksliai neapibrėžti atitinkamų sveikatos priežiūros paslaugų aspektai, kuriuos reikia palyginti siekiant įvertinti jos taikytinumą“. Vis dėlto tai neturi būti suprantama pernelyg siaurai. Iš tiesų, atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto tekstą, akivaizdu, kad „tokios pat [panašios] socialinės“ turi būti sąlygos, kurioms esant teikiamos paslaugos, kurioms gali būti taikomas neapmokestinimas PVM, o ne vien (kaip gali atrodyti atsižvelgiant į tą punktą) tų paslaugų turinys.

⁵⁸ 2020 m. kovo 5 d. Sprendimas *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 28 punktas).

⁵⁹ 2020 m. kovo 5 d. Sprendimas *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 31 punktas). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tvarka „yra svarbi“, bet nepatikslino, kokiomis sąlygomis, taip pat kokių pasekmių tai turės nagrinėjimui.

⁶⁰ Taigi šie įsipareigojimai netiesiogiai susiję su tuo, kad aptariamoms paslaugoms yra SESV 106 straipsnyje nurodytų bendros ekonominės svarbos paslaugų dalis. Iš tiesų PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies nuostatomis siekiama neapmokestinti tam tikros veiklos remiantis tuo, kad ji vykdoma dėl bendrojo visuomenės intereso. Šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 5 d. Sprendimą *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 26 punktas), o dėl to, kad ligoninės, sveikatos priežiūros arba diagnostavimo centro teikiamos paslaugos priskiriamos prie bendros ekonominės svarbos paslaugų, žr. 2001 m. spalio 25 d. Sprendimą *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, EU:C:2001:577, 55 punktas) ir 2001 m. liepos 12 d. Sprendimą *Vanbraekel ir kt.* (C-368/98, EU:C:2001:400, 48 punktas).

87. Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto *formuluotės*, atsižvelgiant į patį šios nuostatos tekstą, akivaizdu, kad reikia lyginti, pirma, viešosios teisės reglamentuojamas ligonines ir, antra, privačias ligonines.

88. Kadangi šios sąlygos tikslas yra užtikrinti viešosios teisės reglamentuojamų ir privačių įstaigų sąžiningą konkurenciją, ši sąlyga yra dvejopa. Ji neleidžia privačioms įstaigoms siūlyti PVM neapmokestinamu paslaugų tais atvejais, kai jos neprisiima tokių pačių viešųjų paslaugų įsipareigojimų, kokie yra nustatyti viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms. Ir atvirkščiai, kadangi viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų teikiamos paslaugos visada neapmokestinamos PVM, ji leidžia privačioms įstaigoms, kurioms nustatyti tokie patys įpareigojimai (arba kurios juos prisiima savanoriškai), taip pat pasinaudoti šiuo neapmokestinimu PVM.

89. Iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto teksto išplaukia, kad šį palyginimą reikia atlikti atsižvelgiant į medicinos įstaigos vykdomą konkrečią veiklą. O tai reiškia, kad privati medicinos įstaiga taip pat turi turėti galimybę pasirinkti nesilaikyti taikytinų reikalavimų dėl panašių socialinių sąlygų, kiek tai susiję su tam tikra jos veikla, ir todėl nesinaudoti tokios veiklos neapmokestinimu PVM⁶¹.

3. Sąvokų „tokios pat [panašios]“, „socialinės“ ir „sąlygos“ aiškinimas

90. Siekiant nustatyti palyginimo, kurį nacionaliniai teismai turi atlikti siekdami įvertinti, ar valstybės narės privačioms įstaigoms, norinčioms pasinaudoti neapmokestinimu PVM, nustatytos socialinės sąlygos yra suderinamos su Sąjungos teise, apimtį, toliau būtina patikslinti daiktavardžio „sąlyga“, būdvardžio „socialinės“ ir įvardžio „tokios pat [panašios]“ apimtį.

91. Pirmiausia pažymėtina, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte daroma nuoroda ne į bet kokius įpareigojimus, nustatytus dėl viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų teikiamų paslaugų, bet tik į socialinio pobūdžio įpareigojimus. Taigi tik šie įpareigojimai turi būti laikomi reikšmingais atliekant palyginimą. Vis dėlto, kaip jau nurodžiau, ši sąvoka yra platesnė nei, pavyzdžiui, tokių įstaigų taikomų įkainių pobūdžio sąvoka.

92. Aš pats manau, kad sąvoka „socialinės sąlygos“ turi būti suprantama kaip reiškianti įstatymais valstybinėms ligoninėms nustatytus įsipareigojimus jų pacientams. Vis dėlto ji neapima viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms nustatytų įpareigojimų dėl jų personalo valdymo, ploto, įrangos arba ekonominio efektyvumo⁶².

⁶¹ Vis dėlto, kadangi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte kalbama apie bet kokias socialines sąlygas, norint nustatyti, ar valstybės narės numatytas tokio veiklos neapmokestinimo reikalavimas suderinamas su minėta PVM direktyvos nuostata, reikia atsižvelgti ne tik į konkrečiai dėl viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos teikiamų panašių paslaugų taikomus įpareigojimus, bet ir į įpareigojimus, kurie apskritai taikomi tokią veiklą vykdančioms viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, jeigu tokie įpareigojimai yra socialinio pobūdžio. Kaip šiuo metu aktualų pavyzdį galima nurodyti tokį atvejį: jeigu visos tam tikrą veiklą vykdančios valstybinės ligoninės pagal įstatymus privalo kiekviename be išimties skyriuje tam tikrą lovų skaičių skirti COVID-19 sergantiems pacientams, tokio paties įpareigojimo (kuris yra socialinio pobūdžio) turėtų laikytis ir kiekviena privati ligoninė, siekianti, kad jos veikla nebūtų apmokestinta. Žinoma, jeigu šiame pavyzdyje nurodytu atveju įpareigojimas dėl COVID-19 nebūtų taikomas, pavyzdžiui, valstybinėms neurologinėms ligoninėms arba bendrųjų ligoninių neurologijos skyriams, siekiant atsisakyti leisti neapmokestinti privačių neurologinių ligoninių arba bendrųjų ligoninių neurologijos skyrių vykdomos veiklos PVM pagal 132 straipsnio 1 dalies b punktą, prieš tokias ligonines arba skyrius nebūtų galima remtis aplinkybe, kad juose nebuvo rezervuotas tam tikras lovų skaičius tokiems pacientams.

⁶² Manau, kad netiesiogiai taip siekiama išvengti neigiamo poveikio privačioms organizacijoms, kurios, be kita ko, taiko skirtingus organizavimo metodus arba gydymo protokolus, taigi skatinti sąžiningą (t. y. orientuotą į faktus) konkurenciją.

93. Antra, sąvoką „socialinės sąlygos“ reikia suprasti kaip reiškiančią sąlygas, kurios yra nustatytos atitinkamos valstybės narės teisėje dėl valstybinių ligoninių teisinių įsipareigojimų, kiek tai susiję su viešųjų gydymo paslaugų teikimu pacientams⁶³. Šie teisiniai įsipareigojimai skirtingose valstybėse narėse gali skirtis ir skiriasi, bet galima manyti, kad jie iš esmės susiję su tokiais klausimais kaip teisė į tam tikro pobūdžio stacionariąją sveikatos priežiūrą kartu su teisės aktų nuostatomis dėl tokių klausimų kaip tam tikrų paslaugų įkainiai. Tačiau socialinių sąlygų reikalavimas galėtų būti taikomas ir kitiems klausimams: kaip vieną iš pavyzdžių galima nurodyti teisinį reikalavimą, kad savaitgaliais valstybinėse ligoninėse veiktų skubiosios pagalbos skyriai. Be to, atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto reikalavimą privačioms įstaigoms būti „deramai pripažintoms“, čia nurodytos socialinės sąlygos iš esmės skiriasi nuo nustatytų nacionalinėje teisėje, kiek tai susiję su ligoninės, medicinos ar diagnostikos centro arba panašios įstaigos pripažinimu.

94. Trečia, sąvoka „tokios pat [panašios]“ reiškia, kad privačios ligoninės neturi laikytis visiškai tokių pačių socialinių įpareigojimų, kokie taikomi valstybinėms ligoninėms. Be to, gali būti tam tikrų rūšių socialinių įpareigojimų, kuriuos pagal jų pobūdį gali vykdyti tik valstybinės ligoninės.

95. Vis dėlto tai nereiškia, kad valstybės narės gali laisvai nuspręsti, kurių socialinių sąlygų turi laikytis privačios įstaigos. Iš tiesų, kitaip nei PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte, tos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nekalbama apie „tam tikras“ socialines sąlygas – taip būtų buvę tuo atveju, jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų ketinęs šiuo klausimu valstybėms narėms suteikti didelę diskreciją⁶⁴. Priešingai, vartojama formuluotė („<...> valstybės narės neapmokestina PVM <...>“) reiškia, kad su tuo susijusi valstybių narių turima diskrecija yra ribota⁶⁵.

96. Šiuo ir kitais aspektais PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto pagrindinis tikslas iš tiesų yra užtikrinti panašią viešosios teisės reglamentuojamų ir privačių medicinos įstaigų, kurios, apskritai kalbant, vykdo tas pačias funkcijas ir, taip pat apskritai kalbant, gydo pacientus beveik taip pat, apmokestinimo tvarką. Vis dėlto šiuo atžvilgiu akivaizdu, kad valstybės narės negali reikalauti, kad privačios ligoninės medicinos paslaugas teiktų socialinėmis sąlygomis, kurios neturi atitikmens, kiek tai susiję su teisiniais įpareigojimais, nustatytais valstybinėms ligoninėms kaip naudojimosi aptariamą neapmokestinimu PVM sąlyga.

97. Mano nuomone, sąvoka „tokios pat“ [„panašios“] taip pat reiškia tam tikrą apibendrinimą atliekant palyginimą. Vis dėlto, atsižvelgdamas į tai, kad šių sąlygų tikslas yra užtikrinti plačią privačių ir viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų lygybę, kiek tai susiję su mokesčiais, manau, jog valstybės narės turi užtikrinti, kad privatūs subjektai iš esmės laikytųsi visų viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms nacionaliniuose teisės aktuose *nustatytų* socialinių sąlygų, kurios gali turėti akivaizdų poveikį viešosios teisės reglamentuojamų ir privačių įstaigų sąžiningai konkurencijai. Jos apimtų, be kita ko, visas *socialines sąlygas*, kurios gali turėti reikšmingą poveikį viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų valdymui arba pacientų pasirinkimui naudotis privačios arba viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos teikiamomis paslaugomis. Vis dėlto valstybė narė

⁶³ Iš tiesų tik atsižvelgdama į tokias sąlygas privati ligoninė galėtų patikrinti, ar jai nustatytos sąlygos iš tiesų panašios į tas, kurios taikomos valstybinėms ligoninėms. O jeigu ši sąvoka turėtų būti suprantama kaip tiesiog reiškianti faktines sąlygas, kurioms esant viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos vykdo veiklą, arba įvairių jų taikomą praktiką, būtų labai sudėtinga įvertinti sąlygų, kurias turi atitikti privačios įstaigos, suderinamumą, nes tam reikėtų išnagrinėti galbūt tūkstančių kitų toje valstybėje narėje veikiančių ligoninių padėti.

⁶⁴ Žr. 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 30 ir 33 punktai).

⁶⁵ Be kita ko, nemanau, kad dėl sudėtingumo šis klausimas turėtų būti paliktas valstybių narių diskrecijai.

negali taikyti neapmokestinimo PVM paslaugoms, kurias teikia privačios įstaigos, tik iš dalies besilaikančios viešosios teisės reglamentuojančioms įstaigoms taikomų socialinių sąlygų, kurios gali turėti tokį poveikį šių dviejų rūšių įstaigų sąžiningai tarpusavio konkurencijai.

98. Taigi, kai nacionaliniai teismai turi nagrinėti socialines sąlygas, kurių turi laikytis privačios įstaigos, kad jų veiklai būtų taikomas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM, jie turi užtikrinti, kad, apskritai kalbant, šios sąlygos nebūtų nei griežtesnės, nei švelnesnės už visas socialines sąlygas, įstatymuose nustatytas viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, net jeigu šiuo tikslu, nesant geresnės alternatyvos, taip pat galėtų tekti atlikti tam tikrą apytikrį suderinimą.

99. Šiuo tikslu tikrai reikalingi proporcingi kriterijai, pagal kuriuos privačioms įstaigoms nesuteikiama naudos ir jos neatsiduria nepalankesnėje padėtyje. Jeigu, pavyzdžiui, tam tikroje valstybėje narėje viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos turi *teisinę pareigą* užtikrinti (griežtai terapiniu požiūriu) tokios pačios kokybės sveikatos priežiūrą, nepaisydamos taikomų įkainių, arba vienodai privalo gydyti visus pacientus, nepaisydamos jų asmeninės padėties, tokia valstybė narė turi nustatyti, kad neapmokestinimas PVM gali būti taikomas tik toms privačioms įstaigoms, kurios laikosi panašių išipareigojimų.

100. Kitas pavyzdys galėtų būti atvejai, kai valstybinės ligoninės pagal įstatymus privalo pasiūlyti paslaugą už bazinį įkainį, neužtikrindamos, kad pagrindines medicinines priežiūros paslaugas faktiškai suteiks tam tikras konkretus medikas. Šiomis aplinkybėmis tam, kad privačios įstaigos teikiamos panašios medicinines priežiūros paslaugos būtų neapmokestinamos PVM, pacientui turi būti pasiūlytas toks pat pasirinkimas, net jeigu galiausiai jis pasirenka sumokėti papildomai tam, kad būtų užtikrinta, jog jį gydys tam tikras jo pasirinktas gydytojas.

101. Vis dėlto, jeigu viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms leidžiama vykdyti PVM neapmokestinamą medicinos veiklą, kurią vykdydamos jos neprivalo taikyti tam tikro fiksuoto įkainio, arba tokia veikla nėra įtraukta į sveikatos draudimo sistemas, atitinkama valstybė narė negali remtis tuo arba panašiu pagrindu, siekdama atsisakyti taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą PVM tokiam pačiam sandoriui, kurį vykdo deramai pripažinta privatinės teisės reglamentuojama įstaiga. Be kita ko, jeigu viešosios teisės reglamentuojamoms medicinoms įstaigoms leidžiama labiau pasiturintiems pacientams taikyti papildomus įkainius, kad šie galėtų pasinaudoti PVM neapmokestinamomis papildomomis paslaugomis ir modernesniais arba geresnės kokybės produktais, visiškai akivaizdu, kad privačioms ligoninėms taip pat turi būti sudaryta galimybė pasiūlyti tokias pačias PVM neapmokestinamas paslaugas arba produktus⁶⁶.

102. Taip pat galima teigti, kad, jeigu valstybinėms ligoninėms leidžiama taikyti, pavyzdžiui, skirtingus įkainius, atsižvelgiant į pacientų pasirenkamus ligoninėje siūlomus patogumus (pavyzdžiui, vienvietę palatą) arba efektyvesnius protezus (nors jie nėra įtraukti į sveikatos draudimo sistemas), tos pačios privačios įstaigos teikiamos paslaugos taip pat turi būti neapmokestinamos PVM.

⁶⁶ Praktikoje taip pat visai įprasta leisti valstybinėms ligoninėms gydyti asmenis, kurių gydymo išlaidų neapmoka ligonių kasos, jeigu jie gali patys jas apmokėti.

a) Sprendimas „*Idealmed III*“

103. Sprendimo *Idealmed III* 21 punkte Teisingumo Teismas iš tiesų pažymėjo, kad panašių socialinių sąlygų reikalavimas susijęs su suteiktomis paslaugomis, o *ne* su atitinkamu paslaugų teikėju. Taigi Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad „sveikatos priežiūros paslaugų dalis, teikiama tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, palyginti su visa šio teikėjo veikla, neturi reikšmės taikant [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą“⁶⁷.

104. Esu įsitikinęs, kad šis sprendimas neturėtų būti aiškinamas netinkamai. Pagrindinis bylos, kurioje priimtas Sprendimas *Idealmed III*, faktinių aplinkybių aspektas iš tiesų buvo tai, kad, atsižvelgiant į nacionalinio teismo nurodytas nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas (kurios buvo privalomos Teisingumo Teismui), nagrinėjamas neapmokestinimas PVM priklausė ne nuo to, ar *visa veikla* vykdoma panašiomis socialinėmis sąlygomis, o veikiau nuo šias sąlygas atitinkančios tokios veiklos *proporcingos dalies*. Taigi, kai Teisingumo Teismas Sprendime *Idealmed III* nurodė, kad „sveikatos priežiūros paslaugų proporcinga dalis, teikiama tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, palyginti su visa šio teikėjo veikla, neturi reikšmės taikant [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą“⁶⁸, jis nesiekė taip neleisti valstybėms narėms kaip socialinę sąlygą ir kaip medicinos paslaugų neapmokestinamo PVM sąlygą, jas turi teikti privačios ligoninės, vykdančioms tam tikrą procedūrų skaičių už nustatytą įkainį⁶⁹.

105. Sprendime *Idealmed III* iškelti klausimai veikiau susiję su klausimais dėl tam tikros privačios ligoninės teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų proporcingos dalies, kuri teikiama socialinėmis sąlygomis, panašiomis į tas, kuriomis jas teikia valstybinė ligoninės, ir tuo, kokią įtaką šis klausimas galėtų turėti neapmokestinimui PVM, kurį prašoma taikyti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą. Nors dėl kitų tame sprendime iškeltų klausimų galima pasakyti daugiau, atsižvelgdamas į išvadas dėl tokių kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo apibūdintų teisės nuostatų suderinamumo su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu, kurias dabar ketinu padaryti, nemanau, kad tuos kitus klausimus būtina nagrinėti – jie turėtų būti išspręsti tinkamesnėje byloje.

4. *Taikymas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmajame klausime aptariamai situacijai*

106. Kaip jau paaškinau, pateiktame prejudiciniame klausime keliamas klausimas dėl to, ar su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu suderinami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos toje PVM direktyvos nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad hospitalizacijos ir medicininės priežiūros paslaugas teikia privati neuniversitetinė ligoninė, kuri

⁶⁷ 2020 m. kovo 5 d. Sprendimas *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, 21 punktas).

⁶⁸ Išskirta mano. Taigi akivaizdu, kad šis neapmokestinimas taikomas atsižvelgiant į konkrečias paslaugas, o ne į visą įstaigą.

⁶⁹ Pavyzdžiui, tarkime, kad valstybė narė valstybinėms ligoninėms nustato du socialinius įpareigojimus: pirmasis iš jų susijęs su tam tikrų pripažintų pacientų teisių (pavyzdžiui, teisės susipažinti su visais įrašais savo medicinos dokumentuose ir juos perkelti, teisės būti lydimam ir pan.) užtikrinimu, o antrasis – su 20 % ligoninės lovų rezervavimų COVID-19 sergantiems pacientams. Ta valstybė narė negalėtų nustatyti, kad privačios ligoninės gali pasinaudoti visos veiklos neapmokestinimu PVM, jeigu tik 40 % jų veiklos atitinka šiuos du įpareigojimus, nes, kiek tai susiję su pirmąja sąlyga, tai reikštų, kad galbūt 60 % paslaugų neapmokestinamos PVM, nors jas teikiant neužtikrinamos šios pacientams suteiktos teisės. Vis dėlto valstybė narė turėtų teisę šalia kitų socialinių sąlygų reikalauti, kad privačios ligoninės taip pat rezervuotų 20 % lovų COVID-19 sergantiems pacientams, nors ši sąlyga priklauso nuo aptariamų paslaugų teikiančios ligoninės, o ne tiesiogiai nuo tų paslaugų pobūdžio.

- yra valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaigos įtraukta į sveikatos priežiūros paslaugų teikimą arba
- yra įtraukta į federalinės žemės ligoninių poreikio planą (planinės ligoninės), arba
- yra sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su nacionaliniu ligonių kasų asociacija arba alternatyvaus sveikatos draudimo kasų asociacija, arba
- už bent 40 % per praėjusius finansinius metus suteiktų ligoninių paslaugų išrašė sąskaitas faktūras, kurių suma mažesnė nei socialinės apsaugos organizacijų mokėtina suma.

107. Kadangi, kiek tai susiję su šia byla, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytos trys pagrindinės sąlygos, kurios turi būti įvykdytos tam, kad paslaugai galėtų būti taikomas nustatytas neapmokestinimas PVM (t. y. turi būti vykdoma ligoninių arba medicininės priežiūros veikla, ją turi vykdyti deramai pripažinta įstaiga ir ji turi būti vykdoma panašiomis socialinėmis sąlygomis), dabar būtina išnagrinėti, ar tie keturi galimi variantai, nurodyti tokioje nuostatoje kaip *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punktas, siejamoje su SGB V knygos 108 straipsniu, atitinka šias sąlygas.

a) Keturių galimų reikalavimus atitinkančių variantų vertinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytus kriterijus

108. Šiuo klausimu gana akivaizdu, kad šie keturi galimi reikalavimus atitinkantys variantai negali būti pateisinami remiantis reikalavimu, kad aptariamoms paslaugoms būtų priskiriamos ligoninių arba medicininės priežiūros veiklai arba kad jas teiktų „deramai pripažinta“ įstaiga, kaip nustatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte. Be kita ko, kaip jau buvo nurodyta, ta konkreti sąlyga iš esmės susijusi su atitinkamais profesiniais standartais. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo turimą bylos medžiagą, akivaizdu, kaip pažymėjo ir Komisija rašytinėse pastabose, kad ligoninė yra tinkamai pripažinta Vokietijos institucijų⁷⁰. Taigi šioje byloje iš esmės reikia išsiaiškinti, ar Vokietijos teisės aktuose numatytų keturių galimų reikalavimus atitinkančių variantų taikymas gali būti pateisinamas remiantis „tokių pat [panašių] socialinių sąlygų“ kriterijumi.

109. Dėl pirmųjų trijų galimų reikalavimus atitinkančių variantų galima pažymėti, kad patys šie variantai nėra „socialinės sąlygos“, kaip tai konkrečiai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, nes jie geriausiai atveju tik netiesiogiai susiję su ligoninių ir medicininės priežiūros paslaugų teikimu pacientui. Iš tiesų šie galimi variantai susiję su tam tikros ligoninės arba medicinos įstaigos finansiniais santykiais ir sutartimis įformintais susitarimais su valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaiga, nacionaline ligonių kasų asociacija, alternatyvaus sveikatos draudimo kasų asociacija arba federaline žeme.

110. Konkrečiai kalbant apie antrą variantą (t. y. federalinės žemės ligoninės narystės planą), atrodo, kad jis atspindi valstybės narės pastangas nustatyti tam tikros formos kvotą privačioms ligoninėms pagal konkrečias geografines vietas. Rodos, šiuo atveju siekiama 132 straipsnyje nustatytą neapmokestinimą PVM naudoti kaip priemonę, užtikrinančią faktinį tam tikroje geografiniu požiūriu gretimoje vietovėje veikiančių *privačių ligoninių* skaičiaus ribojimą, siekiant,

⁷⁰ Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktą informaciją nacionalinės teisės aktuose nereikalaujama, jog tam, kad privačiai įstaigai būtų leidžiama vykdyti neuniversitetinės ligoninės veiklą, jos situacija būtina turi atitikti vieną iš *UStG* 4 straipsnio 14 dalies b punkte, siejamame su SGB V knygos 108 straipsniu, nurodytų keturių variantų. Priešingai, atrodo, kad šios keturios situacijos gali susiklostyti tik kai įstaiga yra deramai įgaliota vykdyti tokią veiklą.

kad tame regione veikiančios *valstybinės ligoninės* išlaikytų pakankamai pacientų, kad galiausiai jos būtų gyvybingos. Pasakysiu tik tiek, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu negalima remtis siekiant šio tikslo, ir bet kokios Vokietijos valstybės pastangos – pasitelkus mokesčių administratorius arba už sveikatos priežiūros planavimą atsakingus subjektus – pasiekti šį tikslą taip apribojant galimybę privačioms ligoninėms taikyti kitais požiūriais taikytiną neapmokestinimą PVM akivaizdžiai būtų neteisėtos ir prieštarautų Sąjungos teisei.

111. Bet kuriuo atveju šiomis aplinkybėmis galima pažymėti ir tai, kad, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateiktoje informacijoje aiškiai ir išsamiai nenurodytos sąlygos, kurias įstaiga turi atitikti, kad būtų priskirta prie pirmųjų trijų galimų reikalavimus atitinkančių variantų, atrodo, kad valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaigos, nacionalinės ligonių kasų asociacijos ir alternatyvaus sveikatos draudimo kasų asociacijos turi diskreciją nuspręsti, ar sudaryti sutartį su ligonine⁷¹.

112. Taip pat akivaizdu, kad federalinės žemės neprivalo į savo ligoninių poreikio planą įtraukti privačių neuniversitetinių ligoninių, kurios vykdo veiklą panašiomis socialinėmis sąlygomis. Kadangi nacionalinėje teisėje nustatyta diskrecija, kurios egzistavimą turi patikrinti prašymą pateikęs teismas, reiškia, kad taip gali būti atsisakyta taikyti neapmokestinimą PVM medicinos įstaigai, nors ji atitinka PVM direktyvoje nustatytas neapmokestinimo sąlygas, pats tokios diskrecijos buvimas yra aiškiai nesuderinamas su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto tekstu. Taip juo labiau yra todėl, kad toje nuostatoje valstybės narės yra *įpareigos* neapmokestinti sandorių, kurie atitinka minėtoje nuostatoje numatytas sąlygas („<...> valstybės narės *neapmokestina* PVM <...>“)⁷².

113. Dėl nacionalinės teisės aktuose paminėto paskutinio galimo varianto, būtent kad už bent 40 % per praėjusius finansinius metus privačios neuniversitetinės ligoninės suteiktų ligoninių paslaugų išrašytų sąskaitų faktūrų suma turi būti mažesnė nei socialinės apsaugos organizacijų mokėtina suma, svarbu pažymėti, kad šis variantas, atsižvelgiant į tai, kaip jį nurodė Vokietijos vyriausybė, priklauso ne nuo to, ar suteiktos paslaugos tikrai įtrauktos į sveikatos draudimo sistemas, bet veikiau nuo tam tikros privačios ligoninės taikomos tiesiogiai pacientams teikiamų medicininės priežiūros paslaugų kainos⁷³. Šis klausimas svarbus nagrinėjant PVM direktyvos 133 straipsnio nuostatas, prie kurių dabar turime pereiti.

b) PVM direktyvos 133 straipsnis

114. Pagal PVM direktyvos 133 straipsnį valstybėms narėms leidžiama nustatyti, kad kitais atvejais taikytinas neapmokestinimas PVM gali būti taikomas su keliomis papildomomis sąlygomis, kurios kiekvienu konkrečiu atveju nustatomos atskirai. Viena iš tokių sąlygų nustatyta 133 straipsnio 1 dalies c punkte (kuriuo remiasi kai kurios šalys), pagal kurią valstybė narė gali pasirinkti nustatyti, kad 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM taikomas su sąlyga, kad privati įstaiga taiko įkainius, kuriuos *patvirtino* valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, vykdydama sandorius, kuriems tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašius sandorius⁷⁴.

⁷¹ Žr., pavyzdžiui, SGB V knygos 109 straipsnio 2 dalį.

⁷² Išskirta mano.

⁷³ Taigi šios sąlygos laikymasis nepriklauso nuo veiksnų, kurių valstybinė arba privati ligoninė negali kontroliuoti, kaip antai nuo socialinės apsaugos organizacijų įdiegtos apmokėjimo politikos.

⁷⁴ Iš tos nuostatos teksto aiškiai išplaukia, kad ta sąlyga turi būti vertinama atsižvelgiant į kiekvieną tam tikros įstaigos vykdomos veiklos rūšį.

115. Vis dėlto bylos medžiagoje nėra informacijos apie tai, kad Vokietijoje ligoninių paslaugų įkainius turi patvirtinti valdžios institucija – tai yra PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos c punkto esminis reikalavimas⁷⁵. Į taikomus įkainius atsižvelgiama, kai socialinio draudimo įstaigos apmoka už paslaugas, bet atrodo, kad taikomi įkainiai nėra taip kontroliuojami⁷⁶.

116. Be to, atsižvelgiant į PVM direktyvos 133 straipsnio 1 dalies c punkto tekstą, galima padaryti išvadą, kad sąlyga, kurią pagal šią nuostatą gali numatyti valstybės narės, susijusi su atitinkamos įstaigos taikomomis *visomis kainomis*.

Darytina išvada, kad arba už visas vykdant privačios ligoninės veiklą teikiamas paslaugas taikomi valstybės institucijų patvirtinti arba jų neviršijantys įkainiai, arba, kalbant apie sandorius, kurių kainos netvirtinamos, už juos taikomi įkainiai yra mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašius sandorius – tokiu atveju visos šios paslaugos gali būti neapmokestinamos PVM, jeigu kiekviena iš jų atitinka PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimo taikymo sąlygas, arba, jeigu taip nėra, neapmokestinimas PVM negali būti taikomas nė vienai iš jų. Vis dėlto šioje nuostatoje jokių atvejų nenumatyta galimybė atsisakyti taikyti 132 straipsnyje nustatyto neapmokestinimo PVM remiantis tuo, kad *tik dalis* faktiškai suteiktų *medicinos paslaugų* atitiko tokią sąlygą⁷⁷.

117. Nors Vokietijos teisėje nurodytas ketvirtasis galimas variantas nepatenka į PVM direktyvos 133 straipsnio taikymo sritį, manau, kad vis dėlto gali būti laikoma, jog tokia sąlyga patenka į panašių socialinių sąlygų sąvokos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, taikymo sritį, tačiau tik jeigu, nepaisant vykdomos veiklos, valstybinėms ligoninėms taip pat taikomas teisinis įpareigojimas, kad už bent 40 % per praėjusius finansinius metus suteiktų paslaugų išrašytų sąskaitų faktūrų suma būtų mažesnė nei socialinės apsaugos organizacijų mokėtina suma arba panašus teisinis įpareigojimas.

118. Visa tai reiškia, kad, nors reikalavimas dėl sąskaitų faktūrų už 40 % ligoninių paslaugų negali būti pateisintas remiantis PVM direktyvos 133 straipsnio 1 dalies c punktu, vis dėlto jis iš esmės gali būti laikomas socialine sąlyga, kaip tai suprantama pagal jos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, jeigu įstatymuose toks įpareigojimas nustatytas ir valstybinėms ligoninėms bei kitoms panašioms įstaigoms⁷⁸.

119. Pažymėtina, kad užduotas klausimas susijęs su nacionalinės teisės nuostatų suderinamumu su Sąjungos teise, o ne su tuo, ar pareiškėja turėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Taigi, nepaisant to, kokio požiūrio Teisingumo Teismas laikytųsi dėl ketvirtos galimybės, kiek tai susiję su Sprendime *Idealmed III* padarytomis išvadomis, nacionalinės teisės nuostatos vis tiek

⁷⁵ Žr. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussels, 2020, p. 538.

⁷⁶ Šiuo klausimu, siekdamas išvengti nesusipratimų, norėčiau pažymėti, kad ligonių kasų vykdomo medicinos paslaugų apmokėjimo tvarka, net kai ji yra nustatyta įstatymuose, neturi nieko bendra su kainų kontrole. Iš tiesų tai, kad nesumokama tik už tam tikras sveikatos priežiūros paslaugas, kurios teikiamos už tam tikrą kainą, nereiškia, kad medicinos įstaigos privalo nustatyti tokią savo paslaugų kainą. Įstaigos gali laisvai taikyti savo pageidaujamus įkainius.

⁷⁷ Ši PVM direktyvos 133 straipsnio pažodinė aiškinimą patvirtina reikalavimas bet kurią Sąjungos teisės nuostatą aiškinti pagal bendruosius teisės principus, kurie apima vienodo požiūrio principą, taip pat atsižvelgiant į PVM direktyvos 133 straipsnio tikslą, kuris, atrodo, visų pirma yra leisti valstybės narėms nustatyti papildomas sąlygas siekiant užtikrinti, kad neapmokestinimas galėtų būti taikomas tik privačioms įstaigoms, kurios veikia laikydamosi tų pačių apribojimų, kokie yra nustatyti viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms.

⁷⁸ Žinoma, jeigu yra kitų reikšmingų socialinių sąlygų, kurias turi atitikti valstybinės ligoninės, teikiančios tą pačią paslaugą, nacionalinės teisės aktai taip pat prieštarautų Sąjungos teisei, jeigu juose iš privačių ligoninių nebūtų reikalaujama laikytis panašių socialinių sąlygų tam, kad jos galėtų pasinaudoti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimu PVM. Vis dėlto tos kitos socialinės sąlygos negali būti įgyvendintos pareiškėjos atžvilgiu, nes, jeigu direktyva nėra tinkamai perkelta į nacionalinę teisę, joje negali būti nustatytos pareigos asmenims. Žr., pavyzdžiui, 2002 m. kovo 5 d. Sprendimą *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, 18 punktas) ir mano išvadą byloje *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, 21 punktas).

prieštarautų Sąjungos teisei, atsižvelgiant į tai, kad SGB V knygos 108 straipsnyje nurodyti pirmieji trys galimi variantai nėra tiesiogiai susiję su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytu reikalavimu, kad aptariama veikla būtų vykdoma panašiomis socialinėmis sąlygomis.

120. Taigi siūlau į nacionalinio teismo pateiktą pirmąjį klausimą atsakyti taip, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose kaip neapmokestinimo PVM sąlyga nustatytas reikalavimas privačiai ligoninei arba dalyvauti už valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų sistemos valdymą atsakingoms įstaigoms teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, arba būti įtrauktai į federalinės žemės ligoninių poreikio planą, arba būti sudariusiai sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su valstybinėmis arba regioninėmis ligonių kasomis. Konkrečiai kalbant, šie reikalavimai nėra socialinės sąlygos, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą.

121. Vis dėlto, reikalavimas, kaip nurodytas Vokietijos vyriausybės, pagal kurį reikalaujama, kad už bent 40 % per praėjusius finansinius metus privačios ligoninės, kuri siekia pasinaudoti neapmokestinimu PVM, suteiktų ligoninių paslaugų išrašytų sąskaitų faktūrų suma būtų mažesnė nei socialinės apsaugos institucijų mokėtina suma, gali būti socialinė sąlyga, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, jei yra viešosios teisės subjektams nustatytas panašus reikalavimas.

C. Antrasis klausimas

122. Antruoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, kokiomis sąlygomis ligoninių, kurios yra privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos, paslaugos yra teikiamos socialinėmis sąlygomis, panašiomis į taikomas viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą.

123. Atsižvelgdamas į nagrinėjant pirmąjį klausimą nurodytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į antrąjį klausimą atsakyti taip, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte vartojama sąvoka „tokios pat [panašios] socialinės sąlygos, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms“ turi būti aiškinama kaip reiškianti visas sąlygas, kurias turi atitikti privačios įstaigos, kad joms būtų taikomos tokios pat arba panašios taisyklės, reglamentuojančios viešosios teisės reguliuojamų įstaigų ir jų pacientų santykius, kurių jos turi laikytis visais atvejais, kai teikia gydymo stacionare, medicininės priežiūros paslaugas arba vykdo su šiomis paslaugomis glaudžiai susijusią veiklą. Išvadą, kad privati įstaiga atitinka šią sąlygą, galima padaryti atsižvelgiant į įsipareigojimus, kuriuos ta įstaiga yra pagal sutartį prisiėmusi tokių pacientų atžvilgiu.

V. Išvada

124. Taigi manau, kad Teisingumo Teismas turėtų taip atsakyti į *Niedersächsisches Finanzgericht* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas, Vokietija) pateiktus du klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose kaip neapmokestinimo PVM sąlyga nustatytas reikalavimas privačiai ligoninei arba dalyvauti už valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų sistemos valdymą atsakingoms įstaigoms teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, arba būti įtrauktai į federalinės žemės ligoninių poreikio

planą, arba būti sudariusiai sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su nacionalinėmis arba regioninėmis ligonių kasomis. Konkrečiai kalbant, šie reikalavimai nėra socialinės sąlygos, kaip jos suprantamos pagal tos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą.

Vis dėlto Vokietijos vyriausybės nurodytas reikalavimas, pagal kurį reikalaujama, kad už bent 40 % per praėjusius finansinius metus privačios ligoninės, kuri siekia pasinaudoti neapmokestinimu PVM, suteiktų ligoninių paslaugų išrašytų sąskaitų faktūrų suma būtų mažesnė nei socialinės apsaugos institucijų mokėtina suma, iš esmės yra socialinė sąlyga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, jei yra panašus viešosios teisės subjektams nustatytas reikalavimas.

2. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte vartojama sąvoka „tokios pat [panašios] socialinės sąlygos, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms“ turi būti aiškinama kaip reiškianti visas sąlygas, kurias turi atitikti privačios įstaigos, kad joms būtų taikomos tokios pat arba panašios taisyklės, nustatytos įstatymuose, reglamentuojančiuose viešosios teisės reguliuojamų įstaigų ir jų pacientų santykius, kurių jos turi laikytis visais atvejais, kai teikia gydymo stacionare, medicininės priežiūros paslaugas arba vykdo su šiomis paslaugomis glaudžiai susijusią veiklą. Išvadą, kad privati įstaiga atitinka šią sąlygą, galima padaryti atsižvelgiant į įsipareigojimus, kuriuos tokia įstaiga yra pagal sutartį prisiėmusi pacientų atžvilgiu.