



Teismo praktikos rinkinys

Byla C-228/20

I GmbH
prieš
Finanzamt H

(*Niedersächsisches Finanzgericht* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

2022 m. balandžio 7 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies b punktas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininės priežiūros veiklos neapmokestinimas – Privati ligoninė – Deramai pripažinta įstaiga – Panašios socialinės sąlygos“

1. *Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Neapmokestinimas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusios veiklos neapmokestinimas – Deramai pripažintos įstaigos – Sąvoka – Privačios ligoninės – Įtraukimas*

(Tarybos direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas ir 133 straipsnis)

(žr. 48–52, 55–60 punktus)

2. *Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Neapmokestinimas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusios veiklos neapmokestinimas – Deramai pripažintos įstaigos – Aplinkybės, į kurias reikia atsižvelgti, sprendžiant dėl įstaigų pripažinimo – Valstybių narių diskrecija – Riba – Mokesčių neutralumo principo paisymas*

(Tarybos direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas)

(žr. 61–63 punktus)

3. *Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Neapmokestinimas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusios veiklos neapmokestinimas – Privačių ligoninių teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos – Panašių paslaugų teikimas socialinėmis sąlygomis, kurios yra panašios į viešosios teisės*

*reguliuojamoms įstaigoms taikomas sąlygas – Nacionalinės teisės aktai, lemiantys skirtingą vertinimą, sprendžiant dėl neapmokestinimo – Nepriimtinumai
(Tarybos direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas)*

(žr. 70 punktą ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

4. *Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Neapmokestinimas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusios veiklos neapmokestinimas – Privačių ligoninių teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos – Panašių paslaugų teikimas socialinėmis sąlygomis, kurios yra panašios į viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms taikomas sąlygas – Socialinių sąlygų panašaus pobūdžio patikrinimas – Aplinkybės, į kurias reikia atsižvelgti
(Tarybos direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas)*

(žr. 75–83 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

Santrauka

I GmbH yra pagal Vokietijos privatinę teisę įsteigta bendrovė, kurios veiklos tikslas, be kita ko, yra neurologijos srities ligoninės eksploatavimas. Ji turi valstybės išduotą licenciją ir teikia ligoninių paslaugas, kaip jos suprantamos pagal Vokietijos teisę, tiems pacientams, kurių gydymo išlaidos padengiamos skirtingų sistemų (įskaitant privataus ir valstybinio sveikatos draudimo sistemas) lėšomis. Šie pacientai gydomi kiekvienu konkrečiu atveju, gavus patvirtinimą, kad jų patirtas išlaidas padengia „Beihilfe“ (paramos tarnautojams ligos atveju) tarnybos, ligonių kasos, alternatyvaus sveikatos draudimo kasos ar privataus draudimo bendrovės.

2009–2012 m. mokesčių deklaracijose *I* pagal nustatytus sveikatos priežiūros paslaugų įkainius apmokamas ligoninės paslaugas ir vizituojančių gydytojų už naudojimąsi ligoninių paslaugomis mokamą atlygį nurodė kaip pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) neapmokestinamus sandorius.

Pagal Sąjungos teisę¹ PVM neapmokestinamos ligoninių paslaugos, kurias teikia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, panašiomis socialinėmis sąlygomis, ligoninės ir kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos². Vokietijos įstatyme, kuriuo perkeliama PVM direktyva, įtvirtinta, kad viešosios teisės reguliuojamų įstaigų suteiktos ligoninių paslaugos neapmokestinamos PVM, ir kad ligoninės, ne viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, suteiktos ligoninių paslaugos taip pat gali būti neapmokestinamos, jeigu ši ligoninė yra licencijuota pagal nacionalinę teisę, nes yra įtraukta į federalinės žemės ligoninių poreikio planą arba sudariusi sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sutartį su valstybinėmis ligonių kasomis arba alternatyvaus sveikatos draudimo kasomis.

¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

² Minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM ligoninių ir medicininės priežiūros ir glaudžiai su ja susijusios veiklos, kai ją vykdo viešosios teisės reguliuojamos įstaigos arba, panašiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnostikos centrai ir kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos.

Šiuo atveju iki 2012 m. liepos 1 d. *I* nebuvo laikoma licencijuota ligoninė, kaip tai suprantama pagal Vokietijos teisę. Vis dėlto, kadangi *I* su nuo nelaimingų atsitikimų kasa buvo sudariusi bendrą nurodytą dieną įsigaliojusį susitarimą, ji galėjo remtis po šios datos suteiktų ligoninių paslaugų neapmokestinimu.

I prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme užginčijo mokesčių administratoriaus sprendimą; jame nurodyta, kad didžioji dalis iki 2012 m. liepos 1 d. suteiktų paslaugų turėjo būti apmokestinamos PVM. *I* teigimu, šios paslaugos yra neapmokestinamos pagal PVM direktyvą.

Nacionalinis teismas laikėsi nuomonės, kad pritaikius Vokietijoje galiojančią tvarką ligoninių, išskyrus viešosios teisės reguliuojamas įstaigas, teikiamoms paslaugoms, panašios paslaugos gali būti vertinamos skirtingai. Šiomis aplinkybėmis tas teismas paklausė Teisingumo Teismo, ar su PVM direktyva suderinama tai, kad privačios ligoninės teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimas PVM priklauso nuo to, ar ši įstaiga yra licencijuota pagal nacionalinės teisės nuostatas, nustatančias bendrąją sveikatos draudimo sistemą, o jei ne, pagal kokias aplinkybes galima nustatyti, kad tokių privačių ligoninių paslaugos teikiamos „tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis“, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

Savo sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal PVM direktyvą draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, dėl kurių privačios ligoninės, teikiančios panašias paslaugas socialinėmis sąlygomis, panašiomis į viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms taikomas sąlygas, yra vertinamos skirtingai, kiek tai susiję su minėtoje direktyvoje numatytu neapmokestinimu. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas patikslino sąlygas, į kurias gali atsižvelgti valstybės narės kompetentingos institucijos, siekdamos nustatyti, ar privačios ligoninės sveikatos priežiūros paslaugos teikiamos „tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis“, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą; prie šių sąlygų priskiriamos ir sąlygos, kuriomis siekiama sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas ir padaryti jas labiau prieinamas fiziniams asmenims, taip pat ligoninės veiklos rodikliai.

Teisingumo Teismo vertinimas

Viena iš dviejų kumuliacinių sąlygų pagal PVM direktyvą tam, kad ligoninių paslaugos, kurias teikia ne viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, galėtų būti neapmokestinamos PVM, susijusi su šias paslaugas teikiančios įstaigos statusu ir reikalauja, kad jas teiktų ligoninė, gydymo ar diagnostavimo centras arba kita panašaus pobūdžio deramai pripažinta įstaiga. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas visų pirma pažymėjo, kad reikalavimas būti „deramai pripažintoms“ taikomas visoms PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytoms įstaigoms, o ne tik „kitoms panašaus pobūdžio <...> įstaigoms“. Vadinasi, valstybė narė, įgyvendindama savo diskreciją, gali privačiai ligoninei nustatyti „deramo pripažinimo“ sąlygą tam, kad jos teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos panašiomis socialinėmis sąlygomis, kurios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, galėtų būti neapmokestinamos pagal PVM direktyvą.

Toliau Teisingumo Teismas išnagrinėjo aplinkybes, į kurias reikia atsižvelgti siekiant pripažinti įstaigas, kurios gali pasinaudoti nagrinėjamu neapmokestinimu. Įgyvendinant šį neapmokestinimą pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad visiems kitiems nei viešosios teisės reguliuojamiems subjektams būtų taikomos vienodos sąlygos juos pripažįstant dėl panašių paslaugų teikimo. Jei naudojamosi diskrecija sprendžiant, ar sudaryti sutartį su ligonine, ir valdžios institucijos neprivalo į savo ligoninių poreikio planą įtraukti privačių ligoninių, kurios

vykdo veiklą panašiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, tuomet, pažeidžiant mokesčių neutralumo principą, panašios privačios ligoninės gali būti vertinamos skirtingai jų neapmokestinimo klausimu.

Galiausiai, dėl kitos PVM direktyvoje įtvirtintos ne viešosios teisės reguliuojamos įstaigos teikiamų ligoninių paslaugų neapmokestinimo sąlygos, kuri susijusi su teikiamomis paslaugomis bei pagal kurią reikalaujama, kad jos būtų teikiamos „tokiomis pat [panašiomis] socialinėmis sąlygomis“, kurios galioja viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad siekiant įvertinti, ar privačios ligoninės paslaugos teikiamos tokiomis sąlygomis, reikia atsižvelgti, pirma, į valstybinių ligoninių teikiamoms paslaugoms taikomas reguliavimo sąlygas, kuriomis siekiama sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų išlaidas ir padaryti kokybiškas sveikatos priežiūros paslaugas prieinamesnes fiziniams asmenims, ir, antra, į pacientams tenkančias privačios ligoninės teikiamų paslaugų išlaidas³. Be to, galima atsižvelgti į privačios ligoninės veiklos (jos darbuotojų, ploto, įrangos ir vadovavimo efektyvumo) rodiklius, jeigu panašūs vadovavimo rodikliai taikomi ir valstybinėms ligoninėms ir jeigu jie padeda siekti tikslo – sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas ir padaryti kokybiškas sveikatos priežiūros paslaugas labiau prieinamas fiziniams asmenims.

³ Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė, kad gali būti svarbu išsiaiškinti, ar privačiose ir valstybinėse ligoninėse dienos įkainiai apskaičiuojami panašiai, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar privačios ligoninės teikiamų paslaugų išlaidos padengiamos socialinės apsaugos sistemos lėšomis arba pagal sutartis su valdžios institucijomis, todėl pacientui tenkančios išlaidos yra panašios į valstybinės įstaigos pacientui tenkančias išlaidas.