



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 2 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Šeštoji PVM direktyva — Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos atleidimas nuo mokesčio — 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktai — Ligoninių ir sveikatos priežiūros veikla — Glaudžiai susijusi veikla — Organų ir mėginių transportavimo veikla, atliekama medicininio tyrimo ar sveikatos arba terapinės priežiūros tikslais — Savarankiškai vykdoma veikla — Ligoninės ir gydymo ir diagnozavimo centrai — Panašaus pobūdžio įstaigos“

Byloje C-334/14

dėl *Cour d'appel de Mons* (Belgija) 2014 m. birželio 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. liepos 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

#### État belge

prieš

**Nathalie De Fruytier**

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

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

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— N. De Fruytier, atstovaujamos advokato O. D'Aout,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Kotsoni,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

\* Proceso kalba: prancūzų.

priima šį

### **Sprendimą**

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant N. De Fruytier ir Belgijos valstybės ginčą dėl žmogaus organų ir mėginių transportavimo įvairioms ligoninėms ir laboratorijoms veiklos, kuria verčiasi savarankiškai dirbantis suinteresuotasis asmuo, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

### **Teisinis pagrindas**

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b–d punktuose nustatyta:  
  
„<...> taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:  
  
<...>  
  
b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;  
  
c) sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibūdžia pačios valstybės narės;  
  
d) tiekiamus žmogaus organus, kraują ir pieną.“
- 4 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte numatyta, kad valstybės narės gali susieti šio straipsnio 1 dalies b punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymą ne viešosios teisės reglamentuojamiems subjektams su vienos ar daugiau iš šiame punkte nurodytų sąlygų įvykdymu kiekvienu konkrečiu atveju.
- 5 To paties 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nustatyta:  
  
„Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal aukščiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:  
  
— tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams;  
  
— pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti [PVM], sudaromais sandoriais.“

### *Belgijos teisė*

- 6 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1969 m. liepos 3 d. Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio kodekso sukūrimo (*Moniteur belge*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046; toliau – PVM kodeksas), kuriuo į Belgijos teisę perkeltas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis, 44 straipsnis susijęs su tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos atleidimu nuo PVM. Šiame straipsnyje nustatyta:

„1. Nuo mokesčio atleidžiamos paslaugos, kurias vykdydami savo įprastą veiklą teikia šie asmenys:

<...>

- 2° gydytojai, odontologai, kineziterapeutai, akušerės, slaugytojai ir slaugytojos, slaugytojų padėjėjai ir padėjėjos, priežiūros specialistai, masažuotojai ir masažuotojos, kurių asmeniui teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos yra įtrauktos į sveikatos priežiūros paslaugų, patenkančių į privalomojo draudimo nuo ligų ir invalidumo sritį, nomenklatūrą;

<...>

2. Nuo mokesčio taip pat atleidžiami:

- 1° paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, kuris glaudžiai su jomis susijęs, atliktas ligoninių ir psichiatrijos centrų, klinikų ir dispanserių, vykdančių savo įprastinę veiklą; ligonių ir sužeistųjų transportavimas specialiai šiems tikslams įrengtomis transporto priemonėmis;

<...>

1<sup>ter</sup> žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 7 N. De Fruytier užsiima savarankiška žmogaus organų ir mėginių transportavimo įvairioms ligoninėms ir laboratorijoms veikla, kurią prižiūri ir už kurią atsako gydytojas.
- 8 Belgijos mokesčių administratorius apmokestino PVM N. De Fruytier vykdomą veiklą.
- 9 Manydama, kad jos veikla turi būti atleista nuo PVM, N. De Fruytier pateikė skundą teismui. 2006 m. birželio 1 d. sprendimu *Tribunal de première instance de Namur* (Namiūro pirmosios instancijos teismas), paskui 2007 m. spalio 26 d. sprendimu *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) patenkinio suinteresuotosios skundą ir atitinkamai atleido ją nuo mokesčio.
- 10 Belgijos valstybei pateikus kasacinį skundą *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) 2009 m. birželio 18 d. sprendimu Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikė prejudicinį klausimą dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkto išaiškinimo.
- 11 Savo Sprendime *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316) Teisingumo Teismas nusprendė, kad šią nuostatą reikia aiškinti taip, kad ji netaikytina žmogaus organų ir mėginių transportavimo veiklai, kuria ligoninių ir laboratorijų sąskaita verčiasi savarankiškai dirbantis asmuo.

- 12 2010 m. rugsėjo 16 d. sprendimu *Cour de cassation* panaikino skundžiamą *Cour d'appel de Liège* sprendimą ir todėl perdavė bylą nagrinėti kitam, t. y. Monso, apeliaciniam teismui. 2013 m. vasario 15 d. sprendimu šis teismas pripažino apeliacinį skundą priimtiniu ir prieš priimdamas sprendimą iš esmės atnaujino žodinę proceso dalį.
- 13 Per šią žodinę proceso dalį N. De Fruytier tvirtino, kad nors jos teikiamos paslaugos negali būti atleistos nuo mokesčio remiantis PVM kodekso, kuriuo į Belgijos teisę perkeltas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, 44 straipsnio 2 dalies 1 ter punktu, tačiau jos turi būti atleistos nuo mokesčio pagal šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą. Konkrečiai kalbant, ji grindė šį argumentą Sprendimu *Komisija / Prancūzija* (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 Šiomis aplinkybėmis *Cour d'appel de Mons* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal [Šeštosios PVM direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus organų ir mėginių transportavimą medicininio tyrimo ar sveikatos arba terapinės priežiūros tikslais, atliktą savarankišką veiklą vykdančio trečiojo asmens, kurio paslaugų įsigijimo išlaidos klinikoms ir laboratorijoms kompensuojamos pagal socialinės apsaugos sistemą, draudžiama atleisti nuo PVM kaip paslaugas, glaudžiai susijusias su sveikatos priežiūros paslaugomis, t. y. kuriomis siekiama diagnozuoti, stebėti eigą ir, kiek įmanoma, gydyti ligas ar sveikatos sutrikimus?
2. Ar organų ir mėginių transportavimo medicininio tyrimo ar sveikatos arba terapinės priežiūros tikslais, atlikto savarankišką veiklą vykdančio trečiojo asmens, kurio paslaugų įsigijimo išlaidos klinikoms ir laboratorijoms kompensuojamos pagal socialinės apsaugos sistemą, siekiant atlikti medicininius tyrimus, veikla gali būti atleidiama nuo mokesčio pagal Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus?
3. Ar kitų tokio paties pobūdžio deramai pripažintų įstaigų sąvoką, nurodytą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, reikia aiškinti taip, kad ji apima privačias bendroves, kurių paslaugos – transportuoti žmogaus mėginius siekiant atlikti tyrimą, būtiną ligoninių ir sveikatos priežiūros įstaigų siekiamiems terapiniams tikslams įgyvendinti?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- 15 Trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b arba c punktus reikia aiškinti taip, kad jie taikomi organų ir mėginių transportavimo medicininio tyrimo ar sveikatos arba terapinės priežiūros tikslais, atlikto savarankišką veiklą vykdančio trečiojo asmens, kurio paslaugų įsigijimo išlaidos klinikoms ir laboratorijoms kompensuojamos pagal socialinės apsaugos sistemą, veiklai ir, konkrečiai kalbant, ar tokia veikla gali būti atleista nuo PVM kaip paslauga, glaudžiai susijusi su sveikatos priežiūros paslaugomis, kaip antai numatytos to paties 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte.
- 16 Pirmiausia, reikia priminti, kad Šeštojoje direktyvoje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes prie šios srities pagal 2 straipsnį, susijusį su apmokestinamaisiais sandoriais, priskiriamas ne tik prekių importas, bet ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalies teritorijoje už atlygį, kuriuos vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (žr. Sprendimo *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 17 Pagal šios direktyvos 13 straipsnį tam tikra veikla atleidžiama nuo PVM. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šiame straipsnyje nurodyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra Sąjungos teisės savarakiškos apibrėžtys, kuriomis siekiama išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų įvairiose valstybėse narėse (žr. Sprendimo *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 18 Be to, iš tos pačios teismo praktikos matyti, kad sąvokos, vartojamos apibrėžti Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytiems atleidimo nuo mokesčio atvejams, turi būti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokiu atleidimu siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, jog sąvokos, vartojamos minėtame 13 straipsnyje numatytiems atleidimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad atleidimas nuo mokesčio netektų savo veiksmingumo (žr. Sprendimo *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 19 Dėl sveikatos priežiūros paslaugų pažymėtina, kad joms taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose įtvirtintas atleidimas nuo mokesčio. Iš teismo praktikos matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytos ligoninėje suteiktos paslaugos, o tos pačios dalies c punkte – ne ligoninėje, t. y. paslaugų teikėjo ar paciento buvimo vietoje ar bet kurioje kitoje vietoje, suteiktos sveikatos priežiūros paslaugos (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 36 punktą ir Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 27 punktą).
- 20 Konkrečiai kalbant, dėl sąvokos „sveikatos priežiūros paslaugos“, numatytos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, ir sąvokos „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“, esančios šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte, Teisingumo Teismas jau daug kartų konstatavo, kad abi šios sąvokos apima paslaugų teikimą, kurio tikslas – diagnozuoti ligas ar sveikatos sutrikimus, stebėti jų eigą ir, kiek įmanoma, gydyti (žr. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 21 Todėl sveikatos priežiūros paslaugoms, suteiktoms siekiant apsaugoti, palaikyti ar grąžinti asmenų sveikatą, taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio. Taigi, net jei šios nuostatos taikymo sritis skiriasi, jos tikslas – reglamentuoti visus sveikatos priežiūros paslaugų siaurąją prasmę neapmokestinimo atvejus (žr. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 30 ir 31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 22 Nors „sveikatos priežiūros paslaugos“ ir „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“ turi turėti terapinį tikslą, nebūtina terapinės paslaugos tikslo suprasti labai siaurai (žr. Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 23 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad veikla, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, t. y. žmogaus organų ir mėginių transportavimo įvairioms ligoninėms ir laboratorijoms veikla, akivaizdžiai nėra „sveikatos priežiūros paslauga“ arba „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus, nes ji neapima sveikatos priežiūros paslaugų, vykdomų realiu tikslu – diagnozuoti ligas ar sveikatos sutrikimus, stebėti jų eigą ir gydyti, arba realiu sveikatos apsaugos, palaikymo arba grąžinimo tikslu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 43 punktą).
- 24 Be to, Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad, priešingai nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto formuluotėje, jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto formuluotėje nėra jokios nuorodos į veiklą, glaudžiai susijusią su sveikatos priežiūros paslaugomis, nors ši nuostata eina iš karto po minėto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto, todėl reikia konstatuoti, kad iš



esmės šis straipsnis neapima glaudžiai su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusios veiklos ir kad ši sąvoka neturi jokios reikšmės aiškinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 32 punktą).

- 25 Todėl, kaip teigia visos šioje byloje pastabas pateikusios šalys, reikia konstatuoti, kad veikla, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti atleista nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą.
- 26 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Teisingumo Teismas, siekdamas atsakyti į pateiktus klausimus, turi dar išnagrinėti, ar veikla, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti atleista pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jei ši veikla būtų prilyginta paslaugoms, glaudžiai susijusioms su ligoninių arba sveikatos priežiūros paslaugomis. Šiuo tikslu reikia nagrinėti minėtą veiklą pagal įvairius minėto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodytus kriterijus ir atsižvelgiant į šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte įtvirtintus papildomus kriterijus.
- 27 Taigi reikia pabrėžti, kad iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto formuluotės matyti, kad veikla, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti atleista nuo PVM pagal šią nuostatą kaip paslaugos, glaudžiai susijusios su ligoninių arba sveikatos priežiūros paslaugomis, jei, pirma, ji kvalifikuojama kaip „su ligoninių ir kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla“ ir, antra, ją vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai ir kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams.
- 28 Dėl sąvokos „su ligoninių ir kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ji turi būti aiškinama kaip neapimanti tokios veiklos kaip kraujo paėmimas ir gabenimas, jei ligoninėje teikiama sveikatos priežiūra, su kuria ši veikla tik galbūt bus susijusi, nėra nei suteikta, nei teikiama, nei planuojama teikti (žr. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 49 punktą). Darytina išvada, kad bet koks mėginių transportavimas negali būti kvalifikuojamas kaip „su ligoninių ir kitomis sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla“.
- 29 Iš tiesų, dėl sveikatos priežiūros paslaugų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio siekiamą tikslą, tik paslaugos, kurios logiškai susijusios su ligoninių ir kitų sveikatos priežiūros paslaugų teikimu ir yra būtinas etapas jų terapiniams tikslams pasiekti, gali būti laikomos „glaudžiai <...> susijusia veikla“, kaip ji suprantama šioje nuostatoje, nes tik tokios paslaugos gali daryti poveikį sveikatos priežiūros paslaugų kainai, kurios dėl nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio gali būti prieinamos privatiems asmenims (žr. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 25 punktą).
- 30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į jam pateiktą ginčų medžiagą, turi nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamos veiklos būtinumą.
- 31 Taigi, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieis prie išvados, kad minėta veikla yra ligoninių ir kitų sveikatos priežiūros paslaugų tikrai būtinas etapas jų terapiniams tikslams pasiekti, reikia patikrinti, ar ją vykdo viešosios teisės subjektas arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai ir kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams.
- 32 Neginčijama, kad vežėjas, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, negali būti laikomas „viešosios teisės subjektu“ ir jis neatitinka „ligoninių“, „gydymo centrų“ arba „diagnostavimo centrų“, kurie veikia tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, požymius.

- 33 Todėl reikia patikrinti, ar toks vežėjas gali patekti į „kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“, vykdančios nagrinėjamą veiklą tomis pačiomis sąlygomis, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, sąvoką.
- 34 Šiuo klausimu pagrindinėje byloje neginčijama, kad N. De Fruytier užsiima savarankiška žmogaus organų ir mėginių transportavimo įvairioms ligoninėms ir laboratorijoms veikla, tačiau jos įmonė negali būti laikoma įstaiga, kuri yra „panašaus pobūdžio“ kaip įstaigos, kurios užsakė jos teikiamas transportavimo paslaugas.
- 35 Iš tiesų iš teismo praktikos, susijusios su ūkio subjekto kvalifikavimu kaip esančio „panašaus pobūdžio“ kaip ligoninė, gydymo ar diagnostikos centras, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, matyti, kad, be kita ko, pasirenkant sąvoką „įstaiga“ tarsi daroma prielaida, jog yra atskiras vienetas, vykdamas konkrečią funkciją (žr. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, 18 punktą). Teisingumo Teismas taip pat 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 šią nuostatą, nes šie tyrimai dėl jais siekiamų terapinių tikslų priskirtini prie „sveikatos priežiūros paslaugų“, numatytų šioje nuostatoje (žr. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 18 ir 35 punktus ir Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 60 punktą).
- 36 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad savarankiška veikla užsiimantis vežėjas, kaip antai N. De Fruytier, priešingai nei medicininio diagnozavimo tyrimus atliekanti privatinės teisės reglamentuojama laboratorija, turinti terapinių tikslų, nėra atskiras vienetas, vykdamas konkrečią funkciją, kaip ligoninė arba gydymo ir diagnozavimo centrai. Taigi toks vežėjas negali būti laikomas esančiu „panašaus pobūdžio įstaiga“ kaip šios ligoninės arba centrai, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, todėl negali būti atleistas nuo PVM pagal šią nuostatą.
- 37 Priešingai, nei teigia N. De Fruytier, mokesčio neutralumo principas nepaneigia šios išvados. Kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas, šis principas neleidžia išplėsti atleidimo nuo mokesčio taikymo srities, nesant tuo tikslu aiškiai suformuluotos nuostatos, nes minėtas principas yra ne pirminės teisės norma, kurioje gali būti nustatytas atleidimo nuo mokesčio teisėtumas, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su principu, pagal kurį atleidimas nuo mokesčio aiškinamas siaurai (žr. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 40 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 38 Galiausiai, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla neatitinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte įtvirtintų kriterijų, nereikia nagrinėti šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nurodytų kriterijų.
- 39 Iš to, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus reikia aiškinti taip, kad jie netaikomi organų ir mėginių transportavimo medicininio tyrimo ar sveikatos arba terapinės priežiūros tikslais, atlikto savarankišką veiklą vykdančio trečiojo asmens, kurio paslaugų įsigijimo išlaidos klinikoms ir laboratorijoms kompensuojamos pagal socialinės apsaugos sistemą, veiklai. Konkrečiai kalbant, tokia veikla negali būti atleista nuo PVM kaip paslauga, glaudžiai susijusi su sveikatos priežiūros paslaugomis, kaip antai numatytomis to paties 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, nes šis savarankišką veiklą vykdamas trečiasis asmuo negali būti laikomas „viešosios teisės subjektu“ ir jis neatitinka „ligoninių“, „gydymo centrų“ arba „diagnozavimo centrų“ arba „panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“, kuri veikia tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams, požymių.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus reikia aiškinti taip, kad jie netaikomi organų ir mėginių transportavimo medicininio tyrimo ar sveikatos arba terapinės priežiūros tikslais, atlikto savarankišką veiklą vykdančio trečiojo asmens, kurio paslaugų įsigijimo išlaidos klinikoms ir laboratorijoms kompensuojamos pagal socialinės apsaugos sistemą, veiklai. Konkrečiai kalbant, tokia veikla negali būti atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio kaip paslauga, glaudžiai susijusi su sveikatos priežiūros paslaugomis, kaip antai numatytomis to paties 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, nes šis savarankišką veiklą vykdančias trečiasis asmuo negali būti laikomas „viešosios teisės subjektu“ ir jis neatitinka „ligoninių“, „gydymo centrų“ arba „diagnozavimo centrų“ arba „panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“, kuri veikia tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams, požymių.**

Parašai.