



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 26. septembrī¹

Lieta C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West
pret
Klinikum Dortmund gGmbH**

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN — Citostatiķu piegāde ambulatoro pacientu ārstēšanai — Atbrīvojums, kas attiecas uz slimnīcām un medicīnisko aprūpi un ar tām cieši saistītām darbībām — Prasības, lai “cieši saistītas darbības” būtu pakalpojumi, esamība vai neesamība — Prasības, lai tās veiktu persona, kura sniedz slimnīcas un medicīnisko aprūpi, esamība vai neesamība — Atbrīvojuma piemērojamība, ja ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītās darbības neveic slimnīca vai līdzīga iestāde

1. Eiropas Savienības (turpmāk tekstā – “ES”) tiesībās ir paredzēts atbrīvot no PVN, pirmkārt, “slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti,” vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – “slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes” un, otrkārt, “medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās”.

2. Izskatāmajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Vācijas *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) vēlas uzzināt, kā šie atbrīvojumi ir piemērojami gadījumos, kad slimnīcas aptiekā tiek pagatavoti un izsniegti un ambulatoro pacientu ārstēšanā, ko slimnīcas telpās veic ārsti, darbojoties kā pašnodarbinātas personas, tiek pielietoti ķīmijterapijas medikamenti.

Atbilstošās ES tiesību normas

3. Pamatlieta attiecas uz 2005. un 2006. taksācijas gadu, kad piemērojamais ES tiesiskais regulējums bija Sestā direktīva².

4. Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN bija jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”. Saskaņā ar attiecīgi 5. panta 1. punktu un 6. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmēja “tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam” un “pakalpojumu sniegšana” nozīmēja “jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē”³.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.). Tā tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), ar kuru tika pārstrādāta Sestās direktīvas struktūra un formulējumi, principā neradot izmaiņas materiāltiesiskajā regulējumā (skat. preambulas trešo apsvērumu).

3 — Skat. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu.

5. Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm bija izvirzīta prasība noteikt PVN standartlikmi, kura nevar būt mazāka par 15 %. Tās varēja piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes, kuras nevarēja būt mazākas par 5 %, H pielikumā norādīto kategoriju precēm un pakalpojumiem⁴.

6. Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktu dalībvalstis (“atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”) no nodokļa atbrīvoja:

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.”⁵

7. Tomēr tās pašas direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā bija paredzēts:

“preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b) [..] apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

- tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,
- to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.”⁶

8. H pielikumā bija ietverts to preču un pakalpojumu saraksts, uz kuriem var tikt attiecinātas pazeminātās PVN likmes. Saraksta 3. pozīcijā bija ietverti “Farmakoloģiski līdzekļi, kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem [..] nolūkiem [..]”⁷.

Atbilstošās Vācijas tiesību normas

9. Atbilstoši 2005. gada *Umsatzsteuergesetz* [Likuma par apgrozījuma nodokli] (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmajam teikumam apgrozījuma nodokli (t.i., PVN) piemēro “preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ko uzņēmējs pret atlīdzību veic [Vācijā] savas uzņēmējdarbības ietvaros”. 3. panta 1. punktā uzņēmēja veiktas preču piegādes ir definētas kā “darījumi, ar kuriem tas vai tā pilnvarotā trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešajai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties nodošana)”, un 3. panta 9. punktā pakalpojumi ir definēti kā “darījumi, kas nav preču piegādes”.

4 — Skat. Direktīvas 2006/112 96.–99. pantu.

5 — Skat. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu. Angļu valodas versijā abās tiesību normās ir izmantots jēdziens “medical care” [medicīniskā aprūpe], bet dažu citu valodu versijās ir izmantoti atšķirīgi termini. Tomēr Tiesa ir atzinusi, ka abu nozīme ir vienāda (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier, Recueil*, I-12911. lpp., 46.–50. punkts).

6 — Skat. Direktīvas 2006/112 134. pantu.

7 — Skat. Direktīvas 2006/112 III pielikuma 3. pozīciju.

10. *UStG* 4. pantā ir ietverts atbrīvojumu no PVN saraksts. Saskaņā ar [minētā panta] 14. punktu strīdus gados no PVN bija atbrīvotas: “ārsta, zobārsta, sertificēta dziednieka, fizioterapeita (kustību terapeita) un vecmātes profesionālā darbība vai citas līdzīgas medicīniskas darbības”, bet saskaņā ar [ši panta] 16. punktu ar zināmiem nosacījumiem atbrīvotas bija “darbības, kas cieši saistītas ar slimnīcu [..] darbību”.

11. Strīdus gados *Sozialgesetzbuch Fünftes Buch* [Vācijas Sociālā nodrošinājuma kodeksa piektās daļas] (turpmāk tekstā – “*SGB V*”) 116. pantā bija paredzēts, ka ar slimnīcas vadības piekrišanu slimnīcas ārstiem (kuri nav pilnvaroti sniegt aprūpi valsts obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros) ar pabeigtu tālākizglītību varēja tikt piešķirta atļauja sniegt medicīnisko aprūpi [..] minētās sistēmas ietvaros; un saskaņā ar 116.a pantu apstiprinātām slimnīcām ar atbilstošu specializāciju varēja tikt piešķirta atļauja norīkot šādus ārstus sniegt medicīnisko aprūpi šīs sistēmas ietvaros jomās, kurās bija konstatēts aprūpes deficīts, tiktāl un tikmēr, kamēr tas ir vajadzīgs aprūpes deficīta novēršanai”.

Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

12. *Klinikum Dortmund gGmbH* (turpmāk tekstā – “*Klinikum Dortmund*”) ir bezpeļņas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras pārvaldībā ir slimnīca. Strīdus gados tai bija piešķirta institucionāla atļauja atbilstoši *SGB V* 116.a pantam, kas slimnīcai deva tiesības veikt gan stacionāro, gan ambulatoro pacientu aprūpi. Ambulatoro pacientu aprūpi veica arī *Klinikum Dortmund* nodarbinātie ārsti, kuri šajā kontekstā strādāja, pamatojoties uz individuālu atļauju atbilstoši *SGB V* 116. pantam.

13. *Klinikum Dortmund* veica vēža slimnieku ārstēšanu ar ķīmijterapiju. Pielietotie medikamenti (citostatiķi) tika izgatavoti slimnīcas aptiekā, pamatojoties uz katram atsevišķajam pacientam izsniegtu ārsta recepti. Tas, ka citostatiķu izmantošana stacionāro pacientu medicīniskajai aprūpei slimnīcas telpās bija faktiski atbrīvota no PVN, netiek apstrīdēts.

14. *Klinikum Dortmund* izgatavotie citostatiķi tika izmantoti arī ambulatoro pacientu medicīniskajā aprūpē, ko slimnīcā sniedza ārsti, darbojoties kā pašnodarbinātas personas, un tika pieņemts, ka arī šī darbība ir atbrīvota no PVN. Turpretī nodokļu iestāde, pamatojoties uz jauniem administratīviem norādījumiem (kas nav saistoši tiesām), nonāca pie atzinuma, ka medikamentu izsniegšana pret atlīdzību, veicot vēža pacientu ambulatoro aprūpi, sākot no 2005. gada, ir apliekama ar nodokli. Tā attiecīgi grozīja *Klinikum Dortmund* PVN aprēķinu, piemērojot veiktajiem darījumiem PVN, bet atļaujot atskaitīt attiecīgo priekšnodokli (var uzskatīt, ka netiek apstrīdēts, ka gadījumā, ja medikamentus būtu pielietojuši šie paši ārsti, tāpat darbojoties kā pašnodarbinātas personas, tikai privātās telpās, nevis individuālas atļaujas kontekstā saskaņā ar *SGB V* 116. pantu, medikamentu piegāde nebūtu bijusi atbrīvota no PVN.)

15. *Klinikum Dortmund* prasību saistībā ar veikto pārrēķinu pirmās instances tiesa apmierināja, bet nodokļu iestāde, pamatojoties uz kļūdām tiesību piemērošanā, spriedumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā, kura ir iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

- “1) Vai cieši saistītas darbības saskaņā ar [Sestās direktīvas] 6. panta 1. punktu var būt tikai pakalpojumi?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša – vai ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistīta darbība pastāv tikai tad, ja to veic tas pats nodokļu maksātājs, kurš sniedz arī slimnīcas un medicīnisko aprūpi?
- 3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noraidoša – vai cieši saistīta darbība pastāv arī tad, ja medicīniskā aprūpe ir atbrīvota no nodokļa nevis saskaņā ar [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, bet gan šīs tiesību normas c) apakšpunktu?”

16. *Klinikum Dortmund*, Vācijas valdība un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. 2013. gada 13. jūnija tiesas sēdē šie paši lietas dalībnieki sniedza mutvārdu paskaidrojumus un atbildēja uz vairākiem Tiesas rakstveidā uzdotajiem jautājumiem.

Vērtējums

Pirmais jautājums

17. Visi lietas dalībnieki, kas ir iesnieguši apsvērumus, uzskata, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “cieši saistītas darbības” aptver gan preču piegādi, gan arī pakalpojumu sniegšanu. Es tam piekrītu.

18. Es atzīstu, ka varētu rasties zināmas šaubas lingvistisku apsvērumu dēļ. Dažās valodu versijās⁸ ir lietots vārds, kas atbilst jēdzienam “darbības”, ko varētu uztvert tā, ka tas drīzāk attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, nevis preču piegādi, savukārt vairumā valodu versiju⁹ ir lietots vārds, kas atbilst jēdzienam “darījumi”, kuru drīzāk var uzskatīt par tādu, kas attiecas uz abiem gadījumiem. Tomēr, ja no PVN tiek atbrīvotas “darbības”, var secināt, ka šis termins attiecas uz kaut ko, kam citādi būtu varēts [šo nodokli] piemērot. Un atbilstoši šī tiesību akta normu sistēmai PVN var tikt piemērots tikai darījumiem (kas var būt vai nu preču piegādes, vai pakalpojumu sniegšana, bet kam noteikti ir jābūt vienai no tām).

19. Komisijas sākotnējā priekšlikumā Sestajai direktīvai visās valodu versijās runa bija par “slimnīcas un medicīnisko pakalpojumu sniegšanu un ar tām saistītām preču piegādēm” [“the supply of hospital and medical services, and supplies of goods incidental thereto”]¹⁰. Nekas neliecina par to, ka formulējuma maiņa Padomes pieņemtajā galīgajā versijā tika veikta nolūkā izslēgt preču piegādes. Ja būtu bijis šāds nolūks, noteikti būtu tikusi izdarīta skaidrāka norāde. Drīzāk šķiet, ka nolūks, gluži pretēji, ir bijis iekļaut gan pakalpojumu sniegšanu, gan arī preču piegādes.

20. Ir tiesa, ka vismaz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta spāņu valodas versijā ir ietverts formulējums, kas noteikti šķiet šaurāks: “prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. Šauri interpretējot šo versiju¹¹, varētu uzskatīt, ka runa ir tikai par pakalpojumu sniegšanu.

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienā no ES tiesību normas valodu versijām lietotais formulējums nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai vai arī tam nevar piešķirt prioritāru nozīmi salīdzinājumā ar pārējo valodu versijām. Ja valodu versijas atšķiras, tiesību norma ir jāinterpretē, pamatojoties uz tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ietilpst, mērķi un vispārējo sistēmu¹². Attiecībā uz izskatāmo gadījumu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir noteikti atbrīvojumi “dažām darbībām sabiedrības interesēs”. Ja sabiedrības interesēs ir atbrīvot [no PVN] pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saistīta ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, tad sabiedrības interesēs ir arī atbrīvot preču piegādes, kuras ar tām ir tikpat ciešā saistībā. Tādēļ man šķiet, ka šīs tiesību normas spāņu valodas versijai nebūtu jāpiešķir prioritāra nozīme salīdzinājumā ar citām.

8 — Papildus angļu valodas versijai skat., piemēram, ungāru, maltiešu un zviedru valodas versijas.

9 — Tostarp visās piecās valodu versijās, izņemot angļu valodu, kurās Sestā direktīva sākotnēji tika pieņemta, – dāņu, nīderlandiešu, franču, vācu un itāļu.

10 — OV 1973, C 80, 1. lpp.; 14. panta 1. punkta b) apakšpunkts.

11 — Burtiski tulkojot: “hospitalizācijas un veselības aprūpes pakalpojumi un citi [t.i., citu pakalpojumu sniegšana], kas ir ar tām saistīti”.

12 — Skat., piemēram, 2011. gada 3. marta spriedumu lietā C-41/09 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-831. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī 1998. gada 2. aprīļa spriedumu lietā C-296/95 *EMU Tabac* u.c. (*Recueil*, I-1605. lpp., 36. punkts).

22. Iesniedzējtiesas šaubas izriet it īpaši no diviem Tiesas spriedumiem – apvienotajās lietās *Ygeia*¹³ un lietā *CopyGene*¹⁴ – kuros ietvertās norādes uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā minētajām “cieši saistītajām darbībām” liek domāt, ka runa ir par pakalpojumu sniegšanu.

23. Tomēr, kā ir ticis uzsvērts Tiesai iesniegtajos procesuālajos rakstos, šie spriedumi attiecās uz faktiskajām situācijām, kuras bija saistītas tikai ar pakalpojumu sniegšanu, un ar to arī ir izskaidrojami lietotie formulējumi. Turklāt spriedumā lietā Komisija/Apvienotā Karaliste¹⁵ Tiesa skaidri ir norādījusi, ka preču piegāde dod tiesības uz atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, kaut arī atbrīvojums nevarēja tikt pamatots ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu.

24. Tāpēc es uzskatu, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “cieši saistītas darbības” aptver gan preču piegādi, gan arī pakalpojumu sniegšanu.

Otrais jautājums

25. *Klinikum Dortmund* un Komisija uzskata, ka, lai piemērotu [ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi] “cieši saistītām darbībām” paredzēto atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, nav obligāti vajadzīgs, lai tās būtu veikusi persona, kura sniedz “slimnīcas un medicīnisko aprūpi”.

26. Vācijas valdībai ir pretējs viedoklis. Norādot uz attiecīgās tiesību normas formulējumu (slimnīcas un medicīniskā aprūpe un ar tām cieši saistītas darbības, “ko veic” noteiktas personas) un Tiesas pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, tā pauž viedokli, ka gan aprūpe, gan saistītās darbības ir jāveic vienai un tai pašai personai.

27. Es minētajam uzskatam nepiekrītu. Attiecīgajā formulējumā ir vienīgi ietverta prasība, lai abas darbības veiktu personas, kas atbilst noteiktai definīcijai¹⁶. Tajā nav noteikts, ka abos gadījumos tai ir jābūt vienai un tai pašai personai. Arī Tiesas judikatūrā nav vienīgi noteikts, ka formulējums, kas ir lietots, lai konkretizētu atbrīvojumus, ir jāinterpretē šauri. Piebildē ir norādīts, ka interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un ir jābūt ievērotām kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Šaura interpretācija nenozīmē, ka izmantotie jēdzieni ir jātulko tā, lai izņēmumiem tiktu atņemta to paredzētā iedarbība¹⁷. Un, kā Tiesa ir atzinusi lietā Komisija/Francija¹⁸, ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītām darbībām paredzētais atbrīvojums ir noteikts, lai nodrošinātu, ka no šādas aprūpes izrietošais labums netiek ierobežots ar tās sniegšanu saistīto paaugstināto izmaksu dēļ, kuras rastos, ja tām vai ar tām cieši saistītām darbībām tiktu piemērots PVN. Liegt atbrīvojumu, vienkārši pamatojoties uz to, ka aprūpi un ar to saistītās darbības neveic viena un tā pati persona, būtu pretrunā šim mērķim. Visbeidzot tajā pašā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka asins parauga pārsūtīšana no vienas laboratorijas uz otru ir “cieši saistīta” ar pēdējās minētās veikto analīzi un ka uz to ir jāattiecina tāds pats PVN režīms saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu. Līdz ar to ir skaidrs, ka Tiesa neizvirza prasību, ka aprūpe un saistītās darbības, lai tām varētu tikt piemērots atbrīvojums, būtu jāveic vienai un tai pašai personai.

13 — 2005. gada 1. decembra spriedums apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 (Krājums, I-10373. lpp., 25. punkts).

14 — 2010. gada 10. jūnija spriedums lietā C-262/08 (Krājums, I-5053. lpp., 40. punkts).

15 — 1988. gada 23. februāra spriedums lietā C-353/85 (*Recueil*, 817. lpp., 33.–35. punkts).

16 — Skat. arī tabulveida analīzi, kas ir ietverta manu secinājumu lietā *CopyGene* (minēta iepriekš 14. zemsvītras piezīmē) 27. punktā.

17 — Kā nesenu piemēru skat. 2012. gada 15. novembra spriedumu lietā C-174/11 *Zimmermann*, 22. punkts un tajā minētā judikatūra.

18 — 2001. gada 11. janvāra spriedums lietā C-76/99 (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts).

28. Vācijas valdība arī apgalvo, ka atbrīvojums var tikt piemērots tikai darbībām, kuras veic “publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes”, un ka ārsti, uz kuriem attiecas pamatlieta, neatbilst šai definīcijai.

29. Kā pareizi norāda Komisija, šis punkts patiesībā attiecas uz nākamo jautājumu.

Trešais jautājums

30. Valsts tiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai [ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi] “cieši saistītām darbībām” var tikt piemērots atbrīvojums saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja pati aprūpe, ar kuru tās ir cieši saistītas, ir atbrīvota [no PVN] nevis saskaņā ar šo pašu tiesību normu, bet gan saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu. *Klinikum Dortmund* uzskata, ka tās var tikt atbrīvotas, bet Vācijas valdība un Komisija –, ka nē.

31. Attiecīgā darbība ir *Klinikum Dortmund* īstenotā medikamentu izsniegšana un ar to saistīto aprūpi sniedz ārsti, darbojoties kā pašnodarbinātas personas. Šķiet, ka tiesvedībā valsts tiesā un visos Tiesai iesniegtajos procesuālajos rakstos ir pieņemts, ka faktiskā aprūpe, ko sniedz šādi ārsti, dod tiesības uz atbrīvojumu no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam, nevis 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam, un es tam piekrišu.

32. Kā norāda Komisija, šajās tiesību normās ir noteikti atsevišķi atbrīvojumi medicīniskās aprūpes sniegšanai. Tie tiek nošķirti nevis atkarībā no pakalpojuma veida, bet atkarībā no apstākļiem, kādos tas tiek sniegts.

33. Tiesa šajā ziņā faktiski ir vairākkārt atzinusi, ka kritērijs šo divu atbrīvojumu skaidrai nošķiršanai nav tik daudz pakalpojuma veids kā vieta, kur tas tiek sniegts¹⁹. Tomēr, manuprāt, tas nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas nozīmē, ka uz medicīniskās aprūpes sniegšanu ir jāattiecinā 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas joma, ja vien tā tiek veikta šajā tiesību normā definētā tiesību subjekta vai iestādes *terpās*, arī tad, kad tās *veicējs* nav šis tiesību subjekts vai iestāde. Šādā kontekstā vārdi “ko veic” ir skaidri un nepārprotami.

34. Faktiski ir arī tā, ka 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā²⁰ paredzētajos apstākļos, kas ir visai līdzīgi, Tiesa ir atzinusi, ka jēdzieni “iestāde” un “organizācija” var apzīmēt arī fiziskās personas²¹. Tomēr 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā runa ir par tiesību subjektiem, slimnīcām, centriem un iestādēm, turpretim 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā tiek runāts par profesionālo darbību, kuru principā spēj veikt vienīgi fiziskās personas. Tas kontrastē ar situāciju attiecībā uz 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu, kuram neseko 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam ekvivalenta tiesību norma. Šķiet, ka šāds kontrasts norāda uz to, ka 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu nevar interpretēt tikpat plaši kā 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu. Tomēr, pat ja tiktu pieņemts, ka dalībvalstis drīkst atzīt individuāli praktizējošus veselības aprūpes sniedzējus par “pienācīgā kārtā atzītām iestādēm”, kas sniedz pakalpojumus “sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem”, ne iesniedzējtiesas rīkojumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu, ne arī kādā no apsvērumiem nav minēta pārliecība, ka šāda atzišana būtu notikusi attiecībā uz ārstiem [pamatlietā]. Faktiski šķiet, ka no tiesas sēdē paustajiem izteikumiem izriet, ka saskaņā ar *SGB V 116.* pantu piešķirtā atļauja attiecās tikai uz iespēju izmantot veselības apdrošināšanas sistēmas segumu un ārstu stāvokli nekā citādi neietekmēja.

19 — Skat., piemēram, 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.* (Krājums, I-5123. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra) un spriedumu lietā *CopyGene* (minēts iepriekš 14. zemsvītras piezīmē, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 — Saskaņā ar kuru atbrīvojumu attiecinā uz “tādu pakalpojumu sniegšanu un tādu preču piegādi, kas ir cieši saistīti ar sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām”.

21 — Spriedums lietā *Zimmermann* (minēts iepriekš 17. zemsvītras piezīmē, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

35. Savus turpmākos apsvērumus es pamatošu ar pieņēmumu, ka veselības aprūpe, ko šajā lietā ir snieguši ārsti, kas nedarbojas slimnīcas padotībā, kaut arī viņi aprūpi sniedz slimnīcas telpās, ir atbrīvota [no PVN] atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam.

36. No Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma skaidri izriet, ka, ja slimnīcas un medicīniskā aprūpe atbilstoši šai tiesību normai ir atbrīvota [no PVN], tad ar šo aprūpi cieši saistītajām darbībām arī ir jāpiemēro tāds pats atbrīvojums. Piemērojot slēdzienu par pretējo, var secināt, ka, ja medicīniskā aprūpe ir atbrīvota [no PVN] atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam, kurā nekas nav minēts par cieši saistītām darbībām, atbrīvojums nav piemērojams plašāk par pašu medicīnisko aprūpi.

37. Šajā ziņā Tiesa spriedumā lietā Komisija/Apvienotā Karaliste²² atzina, ka, “izņemot neliela mēroga nodrošināšanu ar precēm, kas ir obligāti nepieciešama aprūpes sniegšanas brīdī, medicīnas un citu preču, tādu kā ārsta vai citu pilnvarotu personu izrakstītu brīļļu [redzes] korekcijai, piegāde ir fiziski un ekonomiski nošķirama no pakalpojuma sniegšanas”.

38. Šī lieta attiecas konkrēti uz izrakstītu brīļļu piegādi, un Tiesa attiecībā uz izrakstītu medikamentu piegādi pauda tādu pašu uzskatu. Izskatāmajā situācijā diagnosticēšana (kopā ar jebkuru neliela mēroga un obligāti nepieciešamu preču piegādi – tādu kā, iespējams, acu pilienu pielietošana acu zīlīšu palielināšanai) un izrakstīšana veido vienu vienotu piegādes darbību, uz kuru attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums. Jādomā, ka tas pats attiecas uz jebkādu priekšmetu – tādu kā, piemēram, ziežu un apsēju – piegādi, kas ir būtiski vajadzīga, kad ārsts konsultācijas laikā veic jebkādu faktisku ārstēšanas darbību. Turpretim, kad optiķis vai farmaceits piegādā jebkādas ārsta izrakstītus priekšmetus, tā ir atsevišķa piegāde, uz kuru atbrīvojums neattiecas.

39. Ja būtu paredzēts atbrīvojums attiecībā uz medikamentiem, kas tiek izsniegti tādos apstākļos kā tie, uz kuriem attiecas izskatāmā lieta, tas, kā man šķiet, būtu piemērojams plašāk – arī uz visiem saskaņā ar ārsta recepti izsniegtiem medikamentiem, jo ārstu veiktā medikamentu, kas ir jāizgatavo farmaceitiem, izrakstīšana principā vienmēr ir jāuzskata par cieši saistītu ar šo ārstu sniegto medicīnisko aprūpi. Taču tas neatbilstu spriedumam lietā Komisija/Apvienotā Karaliste. Turklāt ir skaidrs, ka farmakoloģiskiem līdzekļiem, “kurus [...] izmanto [...] ārstēšanai medicīniskiem [...] nolūkiem” (apraksts, kas, šķiet, drīzāk piemērots attiecībā uz ārsta izrakstītiem medikamentiem, nevis bezrecepšu zālēm), PVN principā piemēro, – citādi tie nebūtu uzskaitīti Sestās direktīvas H pielikumā.

40. Tāpēc man principā šķiet, ka uz trešo jautājumu būtībā ir jāatbild tādējādi, ka medikamentu piegādei saskaņā ar recepti, kas ir sagatavota medicīniskās aprūpes sniegšanas brīdī, nevar tikt piemērots atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja aprūpe, ar kuru tā ir cieši saistīta, pati ir [no PVN] atbrīvota nevis saskaņā ar šo pašu tiesību normu, bet saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu.

41. Tomēr no tā nav obligāti jāizdara secinājums, ka konkrētajos apstākļos pamattiesvedībā medikamentu piegāde nevar tikt atbrīvota [no PVN] saskaņā ar pašu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu. Piegāde, iespējams, nevar tikt uzskatīta par [ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi] “cieši saistītu darbību”, bet gan, izmantojot Tiesas formulējumu spriedumā lietā Komisija/Apvienotā Karaliste, par piegādi, “kas ir obligāti nepieciešama aprūpes sniegšanas brīdī” un nav “fiziski un ekonomiski nošķirama no pakalpojuma sniegšanas”²³.

22 — Minēts iepriekš 15. zemsvītras piezīmē, 33. punkts.

23 — Skat. iepriekš 37. punktu un 22. zemsvītras piezīmi.

42. Šīs iespējas variācija varētu būt tāda, ka medikamentu piegāde un pielietošana būtu uzskatāma, vēlreiz citējot Tiesu, par “tik cieši saistītām, ka [tās] objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga”²⁴. Vai arī tā, iespējams, būtu uzskatāma par papildinājumu pamatpakalpojumam tādējādi, ka “mērķis nav saņemt šo pakalpojumu kā tādu, bet izmantot to kā līdzekli, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pakalpojuma sniedzēja pamatpakalpojumu”; tas varētu būt attiecināms uz “tādiem pakalpojumiem, kas ir loģiski saistīti ar [..] medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanu un kas ir pēdējo minēto pakalpojumu sniegšanas procesa būtisks posms, kurš nepieciešams, lai sasniegtu šo pakalpojumu sniegšanas mērķus”²⁵.

43. Cita iespēja varētu būt vajadzība uz piegādi attiecināt tādu pašu PVN režīmu neatkarīgi no tā, vai medikamenti tika pielietoti, veicot stacionāro vai ambulatoro pacientu ārstēšanu, lai ievērotu PVN sistēmai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu, kas saskaņā ar pastāvīgo judikatūru liedz līdzīgām savstarpēji konkurējošām piegādēm piemērot dažādus PVN režīmus²⁶.

44. Šai iespēju izvērtēšanai katrā ziņā ir jānotiek, pamatojoties uz plašāku informāciju par ārstēšanas apstākļiem nekā tā, kas ir sniegta iesniedzējtiesas rīkojumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu. Visa fakta konstatācija šajā ziņā, protams, ir jāveic kompetentajai valsts tiesai, tomēr Tiesa tiesas sēdē lūdz lietās dalībniekus apsvērt, kāda nozīme varētu būt vairākiem centrāliem jautājumiem, tostarp par sniegtās medicīniskās aprūpes konkrēto raksturu un tās sniedzēja identitāti, par to, vai aprūpe varētu tikt sniegta bez attiecīgo medikamentu piegādes, un par tās personas identitāti, kurai tika nodotas tiesības rīkoties ar medikamentiem kā īpašniekam (citiem vārdiem, piegādes saņēmēju).

45. No lietas dalībnieku atbildēm es sapratu, ka attiecīgā ārstēšana pavisam noteikti sastāv no vairākām savstarpēji saistītām darbībām. Ārsts precīzi diagnosticē pacienta stāvokli un nosaka citostatika receptūru, kas ir pielāgota šī individuālā stāvokļa ārstēšanai; kopīgi ar pacientu tiek izstrādāts terapijas režīms; ārsts izraksta un farmaceits izgatavo citostatiskus; tie tiek pārbaudīti un var tikt pievienoti papildu medikamenti, lai mazinātu blakusparādības; tad veselības aprūpes personāls ārsta uzraudzībā vai, ārstu informējot par jebkādam problēmām, kuru dēļ varētu būt vajadzīga viņa iejaukšanās, tos pielieto; viņam jebkurā posmā var būt jākorrigē pielietoto medikamentu deva vai sastāvs vai arī jāmaina terapijas režīms.

46. No šī apraksta ir skaidrs, ka šeit runa ir par nepārtrauktu savstarpēji saistītu terapijas darbību virkni, kura ietver gan “medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās”, gan medikamentu piegādi. Ir skaidrs arī, ka bez medikamentu piegādes medicīniskajai aprūpei kā tādai nebūtu nekādas jēgas; šī piegāde tādējādi “ir obligāti nepieciešama aprūpes sniegšanas brīdī”.

47. Man tomēr vienlaikus ir grūti pieņemt, ka vai nu medikamentu piegāde nav “fiziski un ekonomiski nošķirama no [medicīniskās aprūpes] sniegšanas” vai arī tā ir “tik cieši saistīta [ar medicīnisko aprūpi], ka tās objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga”.

48. Šajā ziņā ir svarīgi apsvērt, kas veic medikamentu piegādi un kam tie tiek piegādāti. Šis jautājums tika izvirzīts tiesas sēdē, un, kaut gan tika atzīts, ka maksājumu gandrīz visos gadījumos izdara privāta vai publiska veselības apdrošināšanas institūcija, šķiet, ka nebija domstarpību par to, ka “tiesības rīkoties [ar medikamentiem] kā īpašniekam” iegūst pacients. Ne ārsts, ne veselības apdrošināšanas institūcija nevar pacientam saistoši noteikt, ka viņam ir jāpiekrīt vai nav jāpiekrīt medikamentu pielietošanai. Tāpēc ir neiespējami uzskatīt, ka ārsta veiktā medikamentu piegāde

24 — Kā ļoti nesenu piemēru skat. 2013. gada 21. februāra spriedumu lietā C-18/12 *Žamberk*, 28. punkts un tajā minētā judikatūra.

25 — Skat., piemēram, spriedumu lietā *CopyGene* (minēts iepriekš 14. zemsvirtras piezīmē, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 — Skat., piemēram, spriedumu lietā *L.u.P.* (minēts iepriekš 19. zemsvirtras piezīmē, 24. un 32. punkts).

pacientam ir sniegtās medicīniskās aprūpes neatņemama sastāvdaļa. Tādēļ šķiet, ka izvērtējums ir jāturpina, pamatojoties uz pieņēmumu, ka pacientam tiek sniegts vairāk nekā viens pakalpojums un preču piegāde, proti, viņš saņem medicīnisko aprūpi no ārsta un veselības aprūpes personāla un medikamentus no slimnīcas aptiekas.

49. Ja atsevišķas personas sniedz atsevišķus pakalpojumus un preču piegādes, šķiet neizbēgami, ka minētās darbības nevar “objektīvi veidot vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga”, vai arī būt “fiziski un ekonomiski nošķiramas [viena no otras]”. Tās var būt (faktiski šķiet, ka tās ir) “cieši saistītas” un šāda cieša saikne dod tiesības medikamentu piegādi atbrīvot [no PVN], ja saistītā medicīniskā aprūpe ir atbrīvota saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, bet ne tad, ja tā ir atbrīvota saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu. Šajā ziņā personas, kura piegādā medikamentus, nodalīšana no personas, kura sniedz medicīnisko aprūpi, manuprāt, nepieļauj abas minētās darbības kopā uzskatīt par vienu vienotu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, neņemot vērā, ka ne preču piegāde, ne pakalpojuma sniegšana viena bez otras nevar veicināt lietderīga mērķa īstenošanu – pretēji, piemēram, situācijai, kāda tika izskatīta lietā *Deutsche Bank*²⁷, kurā divu pielīdzināmu savstarpēji saistītu pakalpojumu sniegšanu veica viens un tas pats nodokļu maksātājs.

50. Līdzīga argumentācija liek man nonākt pie vērtējuma, ka medikamentu piegāde nevar tikt uzskatīta par “papildinājumu pamatpakalpojumam tādējādi, ka mērķis nav saņemt šo pakalpojumu kā tādu, bet izmantot to kā līdzekli, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pakalpojuma sniedzēja pamatpakalpojumu”. Ja ārsts sniedz diagnostikas, receptes izrakstīšanas un uzraudzības pakalpojumus, kas lielā mērā tika aprakstīti atbildē uz Tiesas jautājumiem, būtu mākslīgi sacīt, ka pielietotos medikamentus ir piegādājusi cita persona un tas ir bijis “līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos izmantotu šos pakalpojumus”. Medikamentu piegāde ir loģiski cieši saistīta ar ārsta pakalpojumiem, bet tā ir nedalāmi nodalīta no tiem un nav līdzeklis, lai tos izmantotu vislabākajos apstākļos. Faktiski varētu pat domāt, ka medikamentu piegāde ir galvenais pacientu interesējošais aspekts un diagnostika, receptes izrakstīšanas un medikamentu pielietošanas uzraudzības pakalpojumi – līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos izmantotu šo piegādi.

51. Vēl atliek apsvērt, vai nodokļu neitralitātes princips nosaka atšķirīgu iznākumu.

52. Es piekriņu Komisijai, ka tas tā nav.

53. Šis princips nevar paplašināt atbrīvojuma darbības jomu, ja attiecīga norāde nav skaidri formulēta. Tas nav primāro tiesību princips, bet interpretācijas princips, kas ir jāpiemēro vienlaikus ar atbrīvojumu šauras interpretācijas principu²⁸.

54. Šajā ziņā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta formulējumā ir stingri nošķirta aprūpe, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes un tā, ko – citas personas un citos sociālos apstākļos – sniedz, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās.

55. Ja atšķirīga attieksme tādējādi ir skaidri formulēta Sestajā direktīvā, to nevar ignorēt, attiecībā pret tiesību akta tekstu piešķirot prioritāru nozīmi interpretācijas principam, kuram tādas nav.

56. Dalībvalsts tomēr var saglabāt iespēju pretoties jebkādiem konkurences izkropļošanas draudiem, izmantojot tiesības paredzēt nosacījumus, “lai nepieļautu nekādu [...] ļaunprātīgu izmantošanu”, kā ir noteikts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā, vai atbilstoši 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktam atteikties piešķirt atbrīvojumu preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, kuri

27 — 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā C-44/11 *Deutsche Bank*, 20.–29. punkts; skat. arī manus secinājumus šajā lietā, 26.–32. punkts.

28 — Skat. spriedumu lietā *Deutsche Bank* (minēts iepriekš 27. zemsvītras piezīmē, 45. punkts).

citādi būtu atbrīvoti saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja to pamatmērķis būtu “gūt [...] papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis”. Tomēr katrs šāds pasākums nozīmētu ierobežot atbrīvojumu darījumiem, kas ir cieši saistīti ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, nevis to paplašināt, attiecinot to uz darījumiem, kuri ir cieši saistīti ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Citiem vārdiem, tas nozīmētu nodokļa uzlikšanu gadījumos, kad nodokļa piemērošana nav paredzēta, tā vietā, lai paplašinātu atbrīvojuma no PVN darbības jomu.

57. Es atzīstu, ka viedoklis, pie kāda esmu nonākusi, – ka medikamentu piegādei var tikt piemērots PVN vai tā no nodokļa atbrīvota atkarībā no konteksta, kādā tie tiek pielietoti – var likties pretējs intuīcijai. Taču sacīt, ka ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, tāpat kā ar 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir paredzēts aptvert darbības, kuras ir cieši saistītas ar aprakstīto aprūpi, nozīmētu mēģināt pirmajā tiesību normā izlasīt vārdus, kuru tajā nav. Protams, var izdarīt secinājumu, ka tiesību aktā varētu būt nepilnība. Ja tā, tad tas ir jautājums, ar ko ir jānodarbojas likumdevējam. Man tomēr nešķiet pareizi attiecināt Tiesas spriedumā Komisija/Francija²⁹ izmantoto argumentāciju uz visiem gadījumiem, kuros PVN piemērošana varētu izraisīt izmaksu palielināšanu, ja nav nevienas skaidras norādes uz šādu likumdevēja nodomu.

Secinājumi

58. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem jautājumiem būtu jāatbild šādi:

- 1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “cieši saistītas darbības” aptver gan preču piegādi, gan arī pakalpojumu sniegšanu;
- 2) lai preču piegāde vai pakalpojuma sniegšana varētu tikt atbrīvota kā ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistīta darbība atbilstoši Direktīvas 77/388/EEK 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam, nav obligāti vajadzīgs, lai to veiktu persona, kura sniedz attiecīgo aprūpi;
- 3) Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, kuras
 - i) ir cieši saistītas ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, Direktīvas 77/388/EEK 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē,
 - ii) ir fiziski un ekonomiski nošķiramas no šādas medicīniskās aprūpes sniegšanas un
 - iii) nav cieši saistītas ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi šīs pašas direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē,

nedod tiesības uz atbrīvojumu atbilstoši nevienai no šīm abām tiesību normām.

29 — Minēts iepriekš 27. punktā, 18. zemsvītras piezīme.