



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2014. gada 13. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Sestā PVN direktīva — Atbrīvojumi no nodokļa — 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts — Preču piegāde — Medikamentu citostatiķu piegāde ambulatorajā aprūpē — Dažādu nodokļu maksātāju sniegti pakalpojumi — 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts — Ārstu, kas slimnīcā praktizē kā pašnodarbinātas personas, izrakstīti medikamenti — Cieši saistītas darbības — Aprūpes pakalpojumu papildpakalpojumi — Savstarpēji fiziski un ekonomiski nenošķiramas darbības

Lieta C-366/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 15. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 1. augustā, tiesvedībā

***Finanzamt Dortmund-West***

pret

***Klinikum Dortmund gGmbH.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] (referents), K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre A. Impelicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 13. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Klinikum Dortmund gGmbH* vārdā – *G. Ritter, Rechtsanwältin*,

— Vācijas valdības vārdā – *K. Petersen*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2013. gada 26. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – vācu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK (OV L 345, 19. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Klinikum Dortmund gmbH* (turpmāk tekstā – “KD”) un *Finanzamt Dortmund-West* (Rietumdortmundes Nodokļu pārvalde, turpmāk tekstā – “Finanzamt”) par šīs pēdējās atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) medikamentu citostatiķu izgatavošanu un izsniegšanu, veicot vēža ārstēšanu KD pārvaldībā esošajā slimnīcā.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Sestās direktīvas 5. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 4 Šīs direktīvas 6. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[..]”

- 5 Atbilstoši minētās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktam:

“[PVN] standartlikmi katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai standartlikme ir vienāda.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem, kas norādīti H pielikumā.

[..]”

- 6 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā ir noteikts šādi:

“Ciktāl tas nav pretrunā [..] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.”
- 7 Šīs direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) 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 [PVN].”

- 8 Minētās direktīvas H pielikuma, kurā ir ietverts tādu piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu saraksts, uz ko var tikt attiecinātas pazeminātas PVN likmes, 3. kategorijā ir iekļauti it īpaši farmakoloģiski līdzekļi, kurus parasti izmanto veselības aprūpē, slimību profilaksei un ārstēšanai medicīniskiem nolūkiem.

#### *Vācijas tiesības*

2005. gada Likums par apgrozījuma nodokli

- 9 2005. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl.* 2005 I, 386. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmajā teikumā ir paredzēts, ka “preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko uzņēmējs pret atlīdzību veic [Vācijā], īstenojot uzņēmējdarbību”, piemēro PVN.
- 10 Saskaņā ar *UStG* 3. panta 1. punktu uzņēmēja veiktas preču piegādes ir “pakalpojumi, kurus veicot, tas vai tā pilnvarota trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešajai personai nodod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties nodošana)”.
- 11 *UStG* 3. panta 9. punktā ir precizēts, ka citi pakalpojumi ir definēti kā “pakalpojumi, kas nav preču piegādes”.
- 12 *UStG* 4. panta 14. punktā ir paredzēts, ka no PVN ir atbrīvotas:
- “ar ārsta, zobārsta, sertificēta dziednieka, fizioterapeita (kustību terapeita), vecmātes profesiju saistītas darbības vai citas līdzīgas medicīniskas darbības [Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*)] 18. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē un klīniskās ķīmijas profesionāļa darbība. No nodokļa ir atbrīvoti arī apvienību, kuru dalībnieki ir pirmajā teikumā minēto profesiju pārstāvji, citi sniegtie pakalpojumi to dalībniekiem tiktāl, ciktāl šie pakalpojumi tieši nodrošina pirmajā teikumā minēto no nodokļiem atbrīvoto darbību veikšanu [...]”.
- 13 Atbilstoši *UStG* 4. panta 16. punkta b) apakšpunktam no PVN ir atbrīvotas arī:
- “ar slimnīcas darbu [...] cieši saistītas darbības, ja [...]”

b) slimnīcas iepriekšējā kalendārajā gadā ir izpildījušas Nodokļu kodeksa 67. panta 1. vai 2. punktā minētos nosacījumus [..].”

14 *UStG* 4. panta 16. punkta b) apakšpunktā minētā Nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung, BGBl.* 2002 I, 3866. lpp. un *BGBl.* 2003 I, 61. lpp.) 67. pants attiecas uz darbībām, kurām tiek piemēroti nodokļu atvieglojumi (“*Steuerbegünstigte Zwecke*”), proti, darbībām, kurām ir sabiedriskā labuma nodrošināšanas, labdarības vai reliģisks mērķis. Komercuzņēmumi, kuriem ir šādi mērķi, pastāvot zināmiem nosacījumiem, tiek uzskatīti par uzņēmumiem, kas veic saimniecisko darbību ar noteiktu mērķi, kurš piešķir tiesības saņemt nodokļu priekšrocības (“*Zweckbetrieb*”). Nodokļu kodeksa 67. pantā ir definēti nosacījumi, ar kādiem šis režīms tiek piemērots slimnīcām.

15 2005. gada Norādījumu attiecībā uz apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuerrichtlinien 2005, BGBl.* 2004 I, 2004. gada marta speciālizlaidums) 100. sadaļā attiecībā uz ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi “cieši saistītām darbībām” tostarp ir noteikts:

“1. Par darbībām, kas ir cieši saistītas ar *UStG* 4. panta 16. punktā minēto uzņēmumu darbu, uzskata darbības, kuras to izmantošanas ziņā ir raksturīgas un būtiski svarīgas, tiek regulāri un parasti veiktas ikdienas darba gaitā un ir tieši vai netieši saistītas ar pēdējo minēto [..]. Šo darbību pamatmērķis nedrīkst būt sniegt šiem uzņēmumiem papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar citu uzņēmumu darījumiem, kuri tiek aplikti ar nodokli. Līdz ar to šādi pakalpojumi vairs netiek atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 16. punktu, ja pielīdzināms pakalpojums tiek aplikts ar nodokli saskaņā ar *UStG* 4. panta 14. punktu.

[..]

3. Pie cieši saistītām darbībām nepieder it īpaši:

[..]

3) slimnīcas aptiekas veiktas medikamentu piegādes institūcijai, kura [nav] šo slimnīcu pārvaldošā institūcija [..], kā arī medikamentu piegāde par atlīdzību slimnīcas ambulatorās aprūpes dienestiem, kuriem ir atļaujas, poliklīnikām, ambulatorās aprūpes iestādēm, sociālajiem un pediatrijas centriem, – ja vien tās šajos gadījumos nav attiecīgo slimnīcas aptieku pārvaldošās institūcijas iekšienē veiktas darbības, kuras neapliek ar nodokli, – un publiskām aptiekām;

4) slimnīcas dienestu, kuriem ir tiesības sniegt ambulatoro aprūpi, īstenota medikamentu, kas ir paredzēti tiešai izmantošanai ambulatorajā ārstēšanā, izsniegšana pacientiem, kā arī slimnīcas aptieku īstenota medikamentu izsniegšana pacientiem, veicot ambulatoro aprūpi slimnīcā;

[..].”

Sociālā nodrošinājuma kodekss

16 Sociālā nodrošinājuma kodeksa V daļas (turpmāk tekstā – “*SGB V*”) 116. pantā ir paredzēts:

“Ar slimnīcas vadības piekrišanu komisija, kas izsniedz atļaujas (96. pants), slimnīcas ārstiem ar pabeigtu tālākizglītību var piešķirt tiesības piedalīties apdrošināto personu ārstēšanā obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros [..].”

17 *SGB V* 116.a pantā ir noteikts:

“Plānošanas jomās, kurās Federālās zemes ārstu un slimokasu komiteja [(*Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen*)] ir konstatējusi aprūpes deficītu, komisija, kas izsniedz atļaujas, pēc slimnīcu lūguma var pilnvarot slimnīcas ar attiecīgajām atļaujām veikt obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros apdrošināto personu aprūpi konkrētajā medicīnas jomā tiktāl un tik ilgi, kamēr tas nepieciešams šī deficīta novēršanai.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 18 *KD* ir sabiedriskā labuma sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras pārvaldībā ir slimnīca. 2005. un 2006. gadā tai bija saskaņā ar *SGB V* 116.a pantu izsniegta atļauja, kas slimnīcai deva tiesības papildus slimnīcas aprūpei sniegt arī ambulatoro aprūpi. Savukārt *KD* nodarbinātie ārsti, kuri sniedza ambulatoro aprūpi šajā slimnīcā, darbojās, pamatojoties uz individuālo atļauju, kas bija piešķirta saskaņā ar *SGB V* 116. pantu.
- 19 2005. un 2006. gadā minētā slimnīca uzņēma vēža pacientus, kuri tajā tika ārstēti ar ķīmijterapiju. Šo pacientu ārstēšanā pielietotie medikamenti citostatiķi viņiem, pamatojoties uz ārsta recepti, tika individuāli izgatavoti slimnīcas aptiekā. Netiek apstrīdēts, ka medikamentu citostatiķu izsniegšanai netika piemērots PVN, ja tā notika slimnīcas telpās, sniedzot medicīnisko aprūpi slimnīcas aprūpes ietvaros.
- 20 Šo pašu gadu garumā *KD* uztverē no PVN atbrīvota bija arī tās slimnīcas aptiekā izgatavotu medikamentu citostatiķu izsniegšana, ja ambulatoro pacientu medicīnisko aprūpi sniedza ārsti, kuri tās pārvaldītajā slimnīcā praktizēja kā pašnodarbinātas personas. Turpretī *Finanzamt* uzskatīja, ka medikamentu izsniegšanai pret atlīdzību vēža pacientiem, veicot ambulatoro aprūpi, no 2005. gada, kad stājās spēkā 2005. gada Norādījumu attiecībā uz apgrozījuma nodokli 100. sadaļas 3. punkts – tiesām nesaistoša administratīvo tiesību norma –, bija piemērojams PVN. *Finanzamt* līdz ar to grozīja *KD* paziņojumus par nodokli, piemērojot minētās slimnīcas aptiekā izgatavoto medikamentu izsniegšanai PVN, bet atļaujot *KD* veikt priekšnodokli samaksātā nodokļa atskaitīšanu.
- 21 *KD* sūdzība, ko tā iesniedza par šiem paziņojumiem par nodokli, tika noraidīta. Turpretim *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] tās prasību apmierināja, tādēļ *Finanzamt* par *Finanzgericht* nolēmumu iesniedza “Revision” [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā].
- 22 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- 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 vai medicīnisko aprūpi cieši saistīta darbība pastāv tikai tad, ja to veic tas pats nodokļu maksātājs, kurš sniedz arī slimnīcas vai 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 direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par trešo jautājumu

- 23 Ar savu trešo jautājumu, kas ir jāaplūko kā pirmais, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu preču kā pamatlietā aplūkoti medikamenti citostatiķi, kurus, veicot vēža pacientu ambulatoro ārstēšanu, izrakstījuši ārsti, kas slimnīcā praktizē kā pašnodarbinātas personas, piegāde var tikt atbrīvota no PVN kā ar medicīniskās aprūpes sniegšanu cieši saistīta darbība.
- 24 Attiecināts uz pamatlietu, uzdotais jautājums nozīmē, ka ir jānoskaidro, vai *KD* istenotā medikamentu citostatiķu piegāde, veicot vēža pacientu ambulatoro ārstēšanu, var tikt atbrīvota no PVN kā ar medicīnisko aprūpi cieši saistīta darbība, kaut gan to sniedz ārsti, kas *KD* pārvaldībā esošās slimnīcas telpās praktizē kā pašnodarbinātas personas.
- 25 Šajā ziņā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem un lietas dalībnieku tiesas sēdē sniegtajiem precizējumiem izriet, ka medicīniskā aprūpe, ko sniedz ārsti, uz kuriem attiecas pamatlieta un kuri darbojas minētajā slimnīcā, bet neatkarīgi no tās, pati par sevi ir atbrīvota no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam.
- 26 Vispirms ir jāatgādina, kā apgalvo Vācijas valdība, ka Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi, ņemot vērā, ka tie ir atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību, ir jāinterpretē šauri (it īpaši skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā *C-2/95 SDC, Recueil*, I-3017. lpp., 20. punkts; 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā *C-141/00 Kügler, Recueil*, I-6833. lpp., 28. punkts, un 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā *C-45/01 Dornier, Recueil*, I-12911. lpp., 42. punkts). Tomēr šajā tiesību normā lietoto formulējumu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un ir jābūt ievērotām kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasībām (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 29. punkts, un lietā *Dornier*, 42. punkts).
- 27 Turklāt šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanai lietotie formulējumi ir jātulko tā, ka tiem tiek atņemta to iedarbība (pēc analogijas skat. 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā *C-86/09 Future Health Technologies*, Krājums, I-5215. lpp., 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet, ka mērķis samazināt veselības aprūpes izmaksas un padarīt šo aprūpi pieejamāku indivīdiem ir kopīgs gan Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, gan tā paša punkta c) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam (skat. 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā *C-76/99 Komisija/Francijs, Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts, un iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 29. punkts, un lietā *Dornier*, 43. punkts). Vēl ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips it īpaši liedz tiesību subjektiem, kuri veic vienādas darbības, PVN iekasēšanas jomā piemērot atšķirīgu režīmu (iepriekš minētie spriedumi lietā *Kügler*, 30. punkts, un lietā *Dornier*, 44. punkts).
- 29 Turklāt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertais jēdziens “medicīniskā aprūpe” un jēdziens “medicīniskās aprūpes sniegšana” šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē abi attiecas uz pakalpojumiem, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un pēc iespējas izārstēt slimības vai veselības anomālijas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 48. punkts un tajā minētā judikatūra; 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā *C-106/05 L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 27. punkts, un 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā *C-262/08 CopyGene*, Krājums, I-5053. lpp., 28. punkts).



- 30 No tā izriet, ka uz medicīniska rakstura pakalpojumiem, kas tiek veikti ar mērķi aizsargāt, uzturēt vai atjaunot personu veselību, attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums (šajā ziņā skat. 2003. gada 20. novembra spriedumus lietā C-212/01 *Unterpertinger, Recueil*, I-13859. lpp., 40. un 41. punkts, un lietā C-307/01 *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services, Recueil*, I-13989. lpp., 58. un 59. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *L.u.P.*, 29. punkts).
- 31 Tādējādi, kaut gan Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā ietvertajām tiesību normām ir atšķirīgas piemērošanas jomas, šo tiesību normu piemērošanas mērķis ir reglamentēt visus medicīnas pakalpojumu atbrīvojumus šaurā izpratnē (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 36. punkts; lietā *L.u.P.*, 26. punkts, kā arī lietā *CopyGene*, 27. punkts).
- 32 Tomēr pretēji Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta formulējumam, tās 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta formulējumā nav ietverta neviena atsauce uz darbībām, kas ir cieši saistītas ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, kaut gan šī tiesību norma tieši seko 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertajai tiesību normai. Tādējādi ir jākonstatē, ka šis pants principā neattiecas uz darbībām, kas ir cieši saistītas ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, un ka šim jēdzienam nav nozīmes Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta interpretācijā.
- 33 Attiecībā uz iespēju saskaņā ar šo tiesību normu atbrīvot [no PVN] preču piegādi Tiesa ir konstatējusi, ka, izņemot neliela mēroga piegādes, kas ir obligāti nepieciešamas brīdī, kad personai tiek sniegta medicīniskā aprūpe, medikamentu un citu preču piegāde nav fiziski un ekonomiski nošķirama no pakalpojuma sniegšanas un tādējādi nevar tikt atbrīvota saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu (šajā ziņā skat. 1988. gada 23. februāra spriedumu lietā 353/85 Komisija/Apvienotā Karaliste, *Recueil*, 817. lpp., 33. punkts).
- 34 No tā izriet, ka, ja vien medikamentu un citu preču piegāde nav obligāti nepieciešama brīdī, kad personai tiek sniegta medicīniskā aprūpe, uz to nevar tikt attiecināts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.
- 35 Šajā ziņā, kā savu secinājumu 46. un 47. punktā ir norādījusi ģenerālvokāte, nevar tikt noliegts, ka tādos apstākļos kā pamatlietā medicīniskās aprūpes sniegšana personai, kas tiek īstenota, darbojoties medicīniskā profesijā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, no vienas puses, un medikamentu citostatiķu piegāde, no otras puses, iekļaujas nepārtrauktu savstarpēji saistītu terapijas darbību virknē. Tādu medikamentu, kādi ir pamatlietā aplūkoti citostatiķi, piegāde faktiski ir būtiski svarīga brīdī, kad personai tiek sniegta medicīniskā aprūpe vēža ambulatorās ārstēšanas laikā, ņemot vērā, ka, ja šī piegāde netiktu veikta, šādu aprūpes sniegšanai nebūtu jēgas.
- 36 Taču, neņemot vērā šo nepārtraukto savstarpēji saistīto terapijas darbību virkni, ieinteresētās personas tiesas sēdes laikā apstiprināja, ka ārstēšana, uz kuru attiecas pamatlieta, sastāv no vairākām darbībām un posmiem, kuri, lai arī ir savstarpēji saistīti, katrs individuāli ir nodalīts. Kā savu secinājumu 48. un 49. punktā ir norādījusi ģenerālvokāte, šķiet, ka pacients saņem vairāk nekā vienu pakalpojumu un preču piegādi, proti, pirmkārt, personisko medicīnisko aprūpi no ārsta un, otrkārt, medikamentu piegādi no *KD* pārvaldībā esošās slimnīcas aptiekas, kas traucē [šīs darbības] uzskatīt par savstarpēji fiziski un ekonomiski nenošķiramām.
- 37 Tomēr no Tiesai norādītajiem faktiem skaidri neizriet, ka pamatlietā medikamentu izsniegšana var tikt uzskatīta par fiziski un ekonomiski nenošķiramu no medicīniskās aprūpes sniegšanas, veicot šo ārstēšanu. Šāds konstatējums prasītu padziļinātu attiecīgās nepārtraukto, savstarpēji saistīto terapijas darbību virknes izvērtējumu. No šī viedokļa iesniedzējtiesai, kuras vienīgās kompetencē ir faktu izvērtēšana, ir jāveic šajā ziņā vajadzīgās pārbaudes.
- 38 Ievērojot vajadzību veikt šādas pārbaudes, medikamentu citostatiķu izsniegšana tādos apstākļos kā tie, uz kuriem attiecas pamatlieta, nevar tikt uzskatīta par atbrīvotu no PVN.

- 39 Šis secinājums ir pamatots ar faktu, ka farmakoloģiskie līdzekļi paši par sevi ir iekļauti Sestās direktīvas H pielikumā ietvertajā tādu piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu sarakstā, uz kuriem var tikt attiecinātas pazeminātas PVN likmes, un tādējādi tiem principā tiek piemērots atšķirīgs PVN režīms.
- 40 Pretēji tam, ko uzsver *KD*, nodokļu neitralitātes princips nevar ietekmēt šo secinājumu. Kā savu secinājumu 53. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, šis princips neļauj paplašināt atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu, ja nav nepārprotamas tiesību normas. Faktiski minētais princips nav primāro tiesību noteikums, ar kuru var tikt noteikta atbrīvojuma no nodokļa spēkā esamība, bet gan interpretācijas princips, kurš ir jāpiemēro paralēli ar atbrīvojumu šauras interpretācijas principu (skat. 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā *C-44/11 Deutsche Bank*, 45. punkts).
- 41 Līdz ar to uz uzdoto trešo jautājumu ir jāatbild, ka tādu preču kā pamatlietā aplūkoti medikamenti citostatīķi, kurus, veicot vēža pacientu ambulatoro ārstēšanu, izrakstījuši ārsti, kas slimnīcā praktizē kā pašnodarbinātas personas, piegāde nevar tikt atbrīvota no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ja vien šī piegāde nav fiziski un ekonomiski nenošķirama no medicīniskās pamataprūpes sniegšanas, tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

*Par pirmo un otro jautājumu*

- 42 Ņemot vērā uz trešo jautājumu sniegto Tiesas atbildi, uz pirmajiem diviem jautājumiem nav jāatbild.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

- 43 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**Tādu preču kā pamatlietā aplūkoti medikamenti citostatīķi, kurus, veicot vēža pacientu ambulatoro ārstēšanu, izrakstījuši ārsti, kas slimnīcā praktizē kā pašnodarbinātas personas, piegāde nevar tikt atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar 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, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK, 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu, ja vien šī piegāde nav fiziski un ekonomiski nenošķirama no medicīniskās pamataprūpes sniegšanas, tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]