

Byla C-228/20

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2020 m. birželio 2 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Niedersächsisches Finanzgericht (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. kovo 2 d.

Pareiškėja:

I GmbH

Atsakovė:

Finanzamt H

Niedersächsisches Finanzgericht

Nutartis

<...>

Byloje

I GmbH, <...>

– pareiškėja –

<...>

prieš

Finanzamt H

– atsakovę –

dėl pridėtinės vertės mokesčio už 2009–2012 m.

Niedersächsisches Finanzgericht (Žemutinės Saksonijos finansų teismas) – 5-oji kolegija – 2020 m. kovo 2 d.

nutarė:

I. Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 4 straipsnio 14 punkto b papunktis suderinamas su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies b punktu, kiek jame ligoninių, kurios nėra viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, neapmokestinimas susiejamas su sąlyga, kad ligininės turi turėti *Sozialgesetzbuch* (Socialinis kodeksas, toliau – SGB) V knygos 108 straipsnyje numatytą licenciją? (**orig. p. 2**)

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, kokiomis sąlygomis ligoninių, kurios yra privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos, veikla vykdoma „tokiomis pat socialinėmis sąlygomis“, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą?

II. Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims prejudicinį sprendimą.

Motyvai

I.

Ginčas vyksta dėl klausimo, ar pajamos, gautos eksploatuojant ligoninę, yra neapmokestinamos PVM remiantis *UStG* 4 straipsnio 14 punktu arba PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu.

Pareiškėja, *GmbH* (ribotos atsakomybės) teisinės formos kapitalo bendrovė, buvo įsteigta <...> metais. Akcininkas-steigėjas ir vyriausiasis gydytojas Prof. Dr. <...>, kuriam iš pradžių priklausė 51 % akcijų, padidinus kapitalą nuo <...> m. (taigi, ir tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, t. y. 2009–2012 m.) valdo tik 13,33 % pareiškėjos akcijų. Tais metais, dėl kurių vyksta ginčas, kiti akcijų paketai priklausė *K GmbH*, *B GmbH*, *Beteiligungskapital H GmbH & Co. KG* ir visų pirma <...> AG, kurios akcijų paketą vėliau perėmė *K GmbH*. Valdymo funkcijos perleistos *K GmbH*.

Bendrovės įstatų 2 straipsnyje nustatyta, kad įmonės veikla yra <...> esančios <...>, kuri apima visas <...> neurologijos sritis <...>, planavimas, steigimas ir eksploatavimas. Pareiškėja teikia ligoninių paslaugas, kaip jos suprantamos pagal *Bundespflugesatzverordnung* (Federalinis nutarimas dėl slaugos ligininėse įkainių, toliau – *BPflV*) 2 straipsnį ir *Krankenhausfinanzierungsgesetz* (Ligoninių

finansavimo įstatymas, toliau – KHG) 2 straipsnį. Ji turi valstybės leidimą, suteiktą remiantis *Gewerbeordnung* (Amatininkų, prekybininkų ir gamybinio pobūdžio profesinės veiklos kodeksas, toliau – *GewO*) 30 straipsniu. Tačiau pareiškėja nėra įtraukta į Žemutinės Saksonijos žemės ligoninių poreikio įvertinimo planą ir todėl nelaikoma planine ligonine, kaip tai suprantama pagal SGB V knygos 108 straipsnio 2 punktą. Atitinkami 1999 m. balandžio 8 d. ir 2008 m. liepos 11 d. pareiškėjos prašymai iki šiol nebuvo patenkinti. Pareiškėja taip pat nėra ligoninė, su kuria būtų sudaryta sutartis, kaip tai suprantama pagal SGB V knygos 108 straipsnio 3 punktą, ir nėra remiama pagal KHG. Todėl ji neturi paslaugų teikimo sutarčių su valstybinėmis ligonių kasomis ar alternatyvaus sveikatos draudimo kasomis.

Pareiškėjos pacientai – tai pacientai, kurie už gydymą avansu sumoka patys (vok. k. vadinamieji „Depositpatienten“ – depozitą sumokėję pacientai), apdraustieji privačiu sveikatos draudimu ir (arba) turintieji teisę į paramą, vadinamieji ambasadų pacientai, už kurių gydymą įsipareigoja sumokėti užsienio valstybės ambasada, Bundesvero nariai, profesinio draudimo fondų pacientai ir valstybinio sveikatos draudimo pacientai. Privataus ir valstybinio sveikatos draudimo pacientai būdavo priimami gydyti po to, kai konkrečiu atveju paramos įstaigos, ligonių kasos, alternatyvaus sveikatos draudimo kasos ar privataus draudimo bendrovės įsipareigodavo apmokėti jų gydymo išlaidas. Ambasadų pacientų gydymo išlaidas, ambasadoms tarpininkaujant, apmokėdavo užsienio valstybės socialinės institucijos. (orig. p. 3)

Kaip nurodo pareiškėja, pacientų grupės sudarė:

| 2009 m. | Atvejai | Lovų užimtumas dienomis |
|---|----------------|--------------------------------|
| Depozitą sumokėję pacientai | 391 | 5052 |
| Privataus sveikatos draudimo pacientai | 534 | 4771 |
| iš jų – teisę į paramą turintys pacientai | 67 | 677 |
| Valstybinio sveikatos draudimo pacientai | 143 | 1309 |
| Bundesvero pacientai | 9 | 44 |
| Profesinio draudimo fondų pacientai | 1 | 2 |
| Ambasadų pacientai | 64 | 1716 |
| viso | 1132 | 12838 |

| 2010 m. | Atvejai | Lovų užimtumas dienomis |
|---|----------------|--------------------------------|
| Depozitą sumokėję pacientai | 362 | 5043 |
| Privataus sveikatos draudimo pacientai | 456 | 3755 |
| iš jų – teisę į paramą turintys pacientai | 68 | 562 |
| Valstybinio sveikatos draudimo pacientai | 150 | 1312 |
| Bundesvero pacientai | 13 | 83 |
| Profesinio draudimo fondų pacientai | 0 | 0 |
| Ambasadų pacientai | 50 | 1743 |
| viso | 1017 | 11853 |

| 2011 m. | Atvejai | Lovų užimtumas dienomis |
|---|----------------|--------------------------------|
| Depozitą sumokėję pacientai | 420 | 5784 |
| Privataus sveikatos draudimo pacientai | 434 | 3327 |
| iš jų – teisę į paramą turintys pacientai | 67 | 430 |
| Valstybinio sveikatos draudimo pacientai | 150 | 1324 |
| Bundesvero pacientai | 22 | 99 |
| Profesinio draudimo fondų pacientai | 1 | 22 |
| Ambasadų pacientai | 57 | 2708 |
| viso | 1060 | 13143 |

| 2012 m. I pusm. | Atvejai | Lovų užimtumas dienomis |
|---|----------------|--------------------------------|
| Depozitą sumokėję pacientai | 218 | 2922 |
| Privataus sveikatos draudimo pacientai | 193 | 1477 |
| iš jų – teisę į paramą turintys pacientai | 23 | 169 |
| Valstybinio sveikatos draudimo pacientai | 74 | 606 |
| Bundesvero pacientai | 16 | 90 |
| Profesinio draudimo fondų pacientai | 0 | 0 |
| Ambasadų pacientai | 34 | 1647 |
| viso | 465 | 6652 |

(orig. p. 4) Savo ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusios veiklos pajamas pareiškėja iš pradžių apskaitydavo remdamasi dieniniais slaugos įkainiais pagal *BPfIV* 13 straipsnį – kaip buvo įprasta ir ligoninių atveju pagal *SGB V* knygos 108 straipsnį. Į vienvietes arba dvivietes palatas paguldyti pacientai turėdavo už tai sumokėti priemoką. Papildomai pasirenkamos medicininės paslaugos būdavo apskaitomos atskirai, pagal *Gebührenordnung für Ärzte* (Gydytojų veiklos tarifų tvarka, toliau – GOÄ). Palaipsniui pareiškėja pakeitė apskaitos sistemą, pereidama prie apskaitos pagal giminingas diagnozių grupes (vadinamoji *diagnosis related group* (DRG) sistema). Per 2020 m. vasario 13 d. posėdį pareiškėja paaiškino, kad 2011 m. pagal DRG sistemą buvo apskaityta 15–20 % dienų, kuriomis teiktas gydymas.

2012 m. birželio 28 d. pareiškėja su nelaimingų atsitikimų kasa <...>, valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaiga, pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio antro sakinio cc papapunktį sudarė bendrą susitarimą, kuris įsigaliojo nuo 2012 m. liepos 1 d.

Pagal slaugos įkainius apskaitytas ligoninės paslaugas ir vizituojančiams gydytojams išrašytose sąskaitose-faktūrose nurodytus atlygius už naudojimąsi ligoninės ištekliais pareiškėja savo PVM deklaracijose su 2009–2012 m. traktavo kaip neapmokestinamus PVM. <...>

Atlikdama specialų PVM patikrinimą <...>, mokesčių inspekcijos inspektore laikėsi pozicijos, kad didžioji pareiškėjos veiklos pajamų dalis nėra

neapmokestinama PVM. Jos nuomone, pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio antro sakinio aa papapunktį PVM neapmokestinamos tik tų ligoninių, kurios turi SGB V knygos 108 straipsnyje numatytą licenciją, veiklos pajamos. Pareiškėja licencijos neturi.

Nieko kito neišplaukia ir iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto. Ligoninės veiklą vykdo tokiais pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, tik tuomet, kai pagrindinė pacientų dalis turi teisę į gydymo išlaidų kompensaciją pagal SGB V knygos 13 straipsnį. Nagrinėjamu atveju šių pacientų užimtų lovų dalis siekė tik 10,2 % (2009 m.), 11,1 % (2010 m.), 10,10 % (2011 m.) ir 9,1 % (2012 m. 1 pusmetį) ir niekaip negali būti laikoma pagrindine. Tai reiškia, kad ginčijamos veiklos pajamos turi būti laikomos apmokestinamomis PVM. Pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio antro sakinio cc papapunktį ginčijamos veiklos pajamos tapo neapmokestinamos PVM tik po to, kai 2012 m. birželio 28 d. įsigaliojo susitarimas su nelaimingų atsitikimų kasa <...>.

Šią mokesstinę patikrinimą atlikusios inspektorės poziciją atsakovė pakartojo 2017 m. rugsėjo 6 d. sprendime dėl skundo ir teismui nagrinėjant ieškinį.

Pareiškėja mano, kad ginčijamos veiklos pajamos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą yra neapmokestinamos PVM. Ji teigia eksploatuojanti pagal *GewO* 30 straipsnį pripažintą ligoninę, kuri, kaip ir viešosios teisės reguliuojama įstaiga, vykdo ligoninių ir medicininės priežiūros veiklą. Pareiškėjos veikla yra visuomenei naudinga veikla, nes ji siūlo panašų paslaugų spektrą kaip ir viešosios teisės reguliuojamos arba į ligoninių poreikio planą įtrauktos klinikos. Nauda visuomenei matyti iš to, kad ji yra viena iš svarbiausių pasaulyje specializuotų neurochirurgijos klinikų, kurioje paslaugos teikiamos visiems – ir apdraustiesiems valstybiniu ar privačiu sveikatos draudimu, ir neapdraustiems. Didelę medicininės priežiūros veiklos išlaidų dalį [apmoka] socialinės apsaugos įstaigos, kurioms priklauso ne tik valstybinės ligonių kasos, bet ir Bundesveras, profesinio draudimo fondai, paramos įstaigos ir ambasados. Skaičiuojant tokiu būdu, 33,08 % (2009 m.), 34,31 % (2010 m.), 38,15 % (2011 m.) ir 40,30 % (2012 m.) dienų, kuriomis lovos buvo užimtoms, tenka pacientams, kurių gydymo išlaidas apmoka socialinės apsaugos įstaigos. **(orig. p. 5)**

II.

Kolegija pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui rezoliucinėje dalyje išdėstytus klausimus dėl PVM direktyvos išaiškinimo ir sustabdo bylos nagrinėjimą, kol Teisingumo Teismas priims sprendimą.

1. Sprendimui reikšmingos teisės normos

Nacionalinė teisė

UStG 4 straipsnio 14 punkto b papunktis:

Pagal nuo 2009 m. sausio 1 d. galiojančios redakcijos *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunktį neapmokestinami šie į šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo sritį patenkantys sandoriai: ligoninių ir medicininės priežiūros paslaugos, įskaitant diagnostiką, medicininius tyrimus, prevenciją, rehabilitaciją, akušeriją ir hospisų paslaugas, taip pat su tuo glaudžiai susijusi veikla, kuria verčiasi viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos. *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunktyje nurodytos paslaugos neapmokestinamos ir tuo atveju, kai jas teikia:

aa) ligoninės, turinčios SGB V knygos 108 straipsnyje nurodytą licenciją

<...>

cc) įstaigos, kurias valstybinio draudimo nuo nelaimingų atsitikimų įstaigos pagal SGB VII knygos 34 straipsnį yra įtraukusios į paslaugų teikimą <...>.

SGB V knygos 108 straipsnis. Licenciją turinčios ligoninės

Ligoninių kasos turi teisę ligoninių paslaugas užsakyti tik iš toliau nurodytų ligoninių (licenciją turinčios ligoninės):

- 1) aukštųjų mokyklų klinikų <...>,
- 2) ligoninių, kurios įtrauktos į federalinės žemės ligoninių poreikio planą (planinės ligoninės), arba
- 3) ligoninių, kurios yra sudariusios paslaugų teikimo sutartį su federalinės žemės ligoninių kasų susivienijimais ir alternatyvaus sveikatos draudimo kasų susivienijimais.

SGB V knygos 109 straipsnis. Paslaugų teikimo sutarčių sudarymas su ligoninėmis

<...>

2. Ligoninė neturi teisės reikalauti sudaryti SGB V knygos 108 straipsnio 3 punktą nurodytą paslaugų teikimo sutartį.

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

- 1) neužtikrina veiksmingos ir ekonomišką ligoninės veiklos, (**orig. p. 6**)
- 2) <...> [neatitinka tam tikrų kokybės reikalavimų] arba
- 3) nėra būtina vykdant apdraustųjų poreikius atitinkančią ligoninių veiklą.

<...>

Krankenhausfinanzierungsgesetz (Ligoninių finansavimo įstatymas, toliau – KHG), principas

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

6 straipsnis. Ligoninių poreikio planavimas ir investavimo programos

1. Įgyvendindamos 1 straipsnyje nurodytus tikslus, federalinės žemės sudaro ligoninių poreikio planus ir investavimo programas; būtina atsižvelgti į vėlesnes išlaidas, visų pirma į poveikį slaugos įkainiams.

b) Sąjungos teisė

PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalis

Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį valstybės narės neapmokestina šių sandorių:

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

2. Dėl teisinės padėties pagal nacionalinę teisę; pirmasis prejudicinis klausimas

Pareiškėja nėra viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, todėl jos sandoriai nėra neapmokestinami pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio pirmą sakinį. Be to, pareiškėja nėra sudariusi paslaugų teikimo sutarties su federalinės žemės ligonių kasų susivienijimais ir alternatyvaus sveikatos draudimo kasų susivienijimais, ji (kol kas) nėra įtraukta ir į Žemutinės Saksonijos žemės ligoninių poreikio planą. Tai reiškia, kad ji neatitinka sandorių neapmokestinimo PVM sąlygų, nustatytų *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktyje. Kadangi bendrasis susitarimas su nelaimingų atsitikimų kasa <...> įsigaliojo tik nuo 2012 m. liepos 1 d., pareiškėja, pretenduodama į neapmokestinimą PVM, tik nuo tos dienos gali remtis *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio cc papapunkčiu.

Bundesfinanzhof (Federalinis Finansų Teismas) ir V kolegija, ir XI kolegija mano, kad *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktis neatitinka Sąjungos teisės reikalavimų, nustatytų (**orig. p. 7**) PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte, nes verslininkų valdomose ligoninėse, kurios nėra viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, teikiamų paslaugų neapmokestinimą PVM susieja su sąlyga, kad socialinio draudimo srityje egzistuoja jų poreikis <...>.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija linkusi sutikti su *Bundesfinanzhof* V ir XI kolegijų teisine nuomone. Kadangi paslaugų teikimo sutartį federalinės žemės ligonių kasų susivienijimams ir alternatyvaus sveikatos draudimo kasų susivienijimams leidžiama sudaryti tik tada, kai to reikia apdraustųjų gydymo poreikiams tenkinti (SGB V knygos 108 straipsnio 3 dalis, siejama su 109 straipsnio 3 dalies 3 punktu), o ir įtraukiant ligoninę į ligoninių poreikio planą pagal KHG 1 straipsnį svarbūs yra ekonomiškumo aspektai („prisidėti prie socialiai tvarių slaugos įkainių“), faktiškai galioja „closed shop“ principas; jeigu federalinėje žemėje tam tikrame medicinos sektoriuje jau yra pakankamai ligoninės lovų, (dar viena) ligoninė neturi jokių perspektyvų būti įtraukta į federalinės žemės ligoninių poreikio planą, taigi, ir sudaryti paslaugų teikimo sutartis su valstybinėmis ligonių kasomis. Tokia situacija lemtų tai, kad įvairių ligoninių teikiamos tos pačios rūšies paslaugos apmokestinimo PVM požiūriu būtų traktuojamos skirtingai: kai kurios ligoninės, palyginti su kitomis gydymo įstaigomis, atsidurtų palankesnėje padėtyje vien todėl, kad buvo įsteigtos anksčiau ir pirmiau buvo įtrauktos į ligoninių poreikio planą ar pirmiau sudarė paslaugų teikimo sutartis. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvoje nustatytas neapmokestinimo sąlygas nacionalinės teisės aktų leidėjas turi aiškinti taip, kad šis aiškinimas atitiktų atitinkamu neapmokestinimu siekiamus tikslus ir nepažeisti iš fiskalinio neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, kylančių reikalavimų (2010 m. birželio 10 d. Teisingumo Teismo Sprendimas *CopyGene*, C-262/08, Rink. p. I-5053). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija mano, kad tokia norma, kaip antai *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktis, kuri faktiškai lemia neapmokestinimo kvotas, kuriomis pasinaudoti gali tik į ligoninių poreikio planą įtrauktos ligoninės, yra nesuderinama su PVM konkurencinio neutralumo principu.

Todėl bylą nagrinėjanti kolegija pirmuoju klausimu prašo Teisingumo Teismą išaiškinti, ar *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktis suderinamas su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu. Klausimas yra svarbus priimant sprendimą byloje, nes tuo atveju, jeigu paaiškėtų, kad nacionalinės teisės norma suderinama su Bendrijos teise, ieškinį reikėtų atmesti, o tai, ar pareiškėja ligoninių paslaugas teikė tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, neturėtų reikšmės.

3. Teisinė padėtis pagal Bendrijos teisę; antrasis prejudicinis klausimas

Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, pareiškėja galėtų tiesiogiai remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu. Sprendimas pagrindinėje byloje labai priklauso nuo to, ar pareiškėja ligoninės veiklą vykdė ir su ja glaudžiai susijusias pajamas gavo tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms.

Bundesfinanzhof XI kolegija, kuri mano, kad *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktyje neteisingai aiškinama Bendrijos teisė, daro nuorodą į PVM direktyvos 132 straipsnio įvadinį sakinį, pabrėždama, kad kiekviena

valstybė narė, naudodamasi savo diskrecija, nustato taisykles, pagal kurias suteikiamas reikalingas pripažinimas <...>. Šios kolegijos manymu, Vokietijos teisės aktų leidėjas savo diskreciją viršijo tik tiek, kiek, numatydamas neapmokestinimo PVM sąlygas, *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktyje, darydamas nuorodą į *SGB V* knygos 108 straipsnį, (**orig. p. 8**) ligoninės įtraukimą į ligoninių poreikio planą ar paslaugų teikimo sutarties sudarymą susiejo su atitinkamo poreikio sąlyga ir tokiu būdu pažeidė neutralumo principą. Tačiau *Bundesfinanzhof* XI kolegija nelaiko reikšmingu to, kad nuorodų grandine sujungus *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktį, *SGB V* knygos 108 straipsnio 2 ir 3 punktus, *KHG* 1 ir 6 straipsnius ir *SGB V* knygos 109 straipsnį galiausiai nustatoma sąlyga, kad neapmokestinimas PVM pagal *UStG* 4 straipsnio 14 punkto b papunkčio aa papapunktį taikomas tik tinkamus personalo, infrastruktūros ir specialistų pajėgumus turinčioms bei ekonomiškai valdomoms ligoninėms; visiškas nacionalinės teisės aktų leidėjo nustatytų sąlygų ignoravimas, minėtosios kolegijos nuomone, atimtų iš valstybių narių joms suteiktą diskreciją <...>.

Bylą nagrinėjanti kolegija abejoja, ar tokiu atveju, kai nacionalinės mokesčių teisės normoje daroma nuoroda į kompleksinę nemokestinių normų sistemą, o nemokestinių normų visumos taikymas lemia su Bendrijos teise nesuderinamą neapmokestinimą reglamentuojančios normos aiškinimą, nacionalinės teisės aktų leidėjui suteikta diskrecija gali būti išsaugota netaikant tik tų nemokestinėse normose nustatytų sąlygų, kurios tiesiogiai lemia neapmokestinimą reglamentuojančios nacionalinės teisės normos nesuderinamumą su Bendrijos teise, o likusias sąlygas paliekant galioti. Kolegijos nuomone, kyla klausimas, ar tai iš tiesų atitinka nacionalinės teisės aktų leidėjo valią ir padeda išsaugoti jo diskreciją perkeliant PVM direktyvą į nacionalinę teisę, kai neapmokestinimas PVM susiejamas ne su su Bendrijos teise nesuderinamu ligoninės poreikio vertinimu, o su tolesniais kriterijais, kuriais nacionalinės teisės aktų leidėjas, jeigu jis būtų įžvelgęs prieštaravimą Bendrijos teisei, galbūt būtų ir nesirėmęs.

Kolegija abejoja, ar aiškinant „socialinių sąlygų panašumą“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, yra būtina įvertinti ligoninės ekonomiškumą <...>. Šiuo atžvilgiu taip pat pastebėtina, kad tokia specializuota klinika, kaip antai pareiškėjos klinika, kurioje atliekamas ypač sudėtingų ir sunkių neurochirurginių ligų gydymas, yra neišvengiamai priversta savo paslaugas įkainoti brangiau negu ligoninė, kurioje dauguma atliekamų procedūrų yra paprastas gydymas, kuriam nereikalingi brangūs medicininiai prietaisai. Todėl kolegija nemano, kad ligoninės savikaina yra tinkamas kriterijus vertinant, ar klinika paslaugas teikia tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms. Galiausiai ir mokesčių administratorius, ir finansų teismai patirtų neproporcingą našta, jeigu jiems kaskart reikėtų atlikti išsamų ekonomiškumo ir pajėgumų patikrinimą tam, kad galėtų nuspręsti, ar sandoriai gali būti neapmokestinami PVM.

Todėl bylą nagrinėjanti kolegija mano, kad tokiu atveju, kai nacionalinės teisės aktų leidėjas Bendrijos teisės reikalavimus netinkamai perkėlė į nacionalinę teisę,

reikia leisti tiesiogiai remtis Bendrijos teise ir taikytiną Bendrijos teisės nuostatą aiškinti autonomiškai. Todėl konkrečiu atveju bylą nagrinėjanti kolegija mano, kad priimant sprendimą šioje byloje yra svarbu tai, ar pareiškėja ligoninių paslaugas teikia tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms ligoninėms; vertindama socialinių sąlygų panašumą, kolegija linkusi remtis ne ligoninės vidaus procesais ir sąnaudų struktūra, o pacientų požiūriu; šiuo požiūriu socialinės sąlygos būtų panašios, jeigu didžiosios dalies pacientų gydymo išlaidas apmokėtų socialinės apsaugos įstaigos. **(orig. p. 9)**

Antrasis prejudicinis klausimas yra svarbus priimant sprendimą byloje, nes, aiškindama PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, bylą nagrinėjanti kolegija norėtų remtis kitais kriterijais nei *Bundesfinanzhof*, kaip apeliacinė instancija.

III.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Teisingumo Teismui pagrindas yra SESV 267 straipsnio antra pastraipa.

IV.

Procesiniai klausimai