

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEONOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2009 m. rugsėjo 10 d.(1)

Byla C-262/08

CopyGene A/S

prieš

Skatteministeriet

(*Østre Landsret* (Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Atleidimas nuo mokesčio – Glaudžiai su ligonini ar sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla, kuri vykdo panašios ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrus deramai pripažintos staigos – Bambos virkštelis kraujo paėmimas, gabenimas, ištyrimas ir laikymas“

1. Bendrijos PVM taisyklėse nuo PVM atleidžiamos, *inter alia*, ligoninių ir medicinos priežiūros paslaugos bei „glaudžiai su jomis susijusi veikla“, kai ji vykdo viešosios teisės reglamentuojamos staigos arba tokiomis pat socialinėmis sąlygomis ligoninės, gydymo ar diagnostavimo centrai bei „kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos staigos“.

2. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Østre Landsret* (Rytų apygardos teismas), Danija, siekia išsiaiškinti, ar šis atleidimas nuo mokesčio gali apimti bambos virkštelis kraujo paėmimą, gabenimą, ištyrimą ir laikymą, skirtą galimam gydymui ateityje panaudoti, kai šias paslaugas teikia privatus kamieninių lėstelių bankas, kuriam oficialiai leista tvarkyti tokio kraujo kamienines lėsteles.

Taikomi Bendrijos teisės aktai

PVM teisės aktai

3. Pagrindinė byla susijusi su iki 2007 m. suteiktomis paslaugomis, todėl taikytina Bendrijos teisė – Šeštoji direktyva(2).

4. Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyti „tam tikros visuomenei naudingos veiklos“ atleidimo nuo PVM atvejai. Joje, be kita ko, numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir 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) ligonini? ir kitas sveikatos prieži?ros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusi? veikl?, kurias vykdo viešosios teis?s subjektai arba ligonin?s, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio daromai pripažintos ?staigos tokiomis pat socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s subjektams;

c) sveikatos prieži?ros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip j? apibr?žia pa?ios valstyb?s nar?s;

d) tiekiamus žmogaus organus, krauj? ir pien?;

<...>“(3)

5. Pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? atleisdamos nuo mokes?io institucijas, išskyrus viešosios teis?s subjektus, kaip numatyta, *inter alia*, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, valstyb?s nar?s gali taikyti vien? ar daugiau iš keturi? s?lyg?: iš esm?s šios ?staigos turi nesiekti pelno ir (arba) b?ti valdomos daugiausia visuomeniniais pagrindais, ir (arba) ?kainiai už j? teikiamas paslaugas turi b?ti patvirtinti valdžios institucij? arba turi b?ti mažesni už komercini? ?moni?, turin?i? mok?ti PVM, ?kainius už panašias paslaugas, ir (arba) neturi b?ti jokios tikimyb?s, kad bus iškraipoma konkurencija toki? komercini? ?moni? atžvilgiu.

6. Pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirm?j? ?trauk? paslaugos ir prek?s neturi b?ti atleistos nuo mokes?io, *inter alia*, pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?, jeigu jos „n?ra b?tinios atleidžiamoms nuo mokes?io sandoriams“(4).

Audini? ir l?steli? direktyva

7. Žmogaus audini? ir l?steli? donoryst?s, ?sigijimo, ištyrimo, apdorojimo, konservavimo, laikymo bei paskirstymo kokyb?s ir saugos standartai nustatyti Audini? ir l?steli? direktyvoje(5), kurios 1 straipsnyje numatyta, kad ji susijusi su audiniais ir l?stel?mis, „numatytais naudoti žmon?ms, <...> norint užtikrinti aukšto lygio žmogaus sveikatos apsaug?“. Be to, direktyvos preambuloje paaiškinta, kad žmogaus audini? ir l?steli? transplantacija „yra spar?iai besiple?ianti medicinos sritis, teikianti pla?ias galimybes išgydyti kol kas neišgydomas ligas“, (1 konstatuojamoji dalis) ir išsamiai pamin?ti medicininiai bei gydymo tikslai, su kuriais susijusi direktyva. 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad direktyva taikoma bambos virkštel?s kamienin?ms l?stel?ms.

8. Audini? ir l?steli? direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s užtikrina, kad visos audini? ?staigos, vykdan?ios žmogaus audini? ir l?steli?, numatyt? naudoti žmon?ms, bandymo, apdorojimo, saugojimo ir paskirstymo veikl?, b?t? kompetentingos institucijos arba institucij? akredituotos, paskirtos, ?galios ir licencijuotos šiai veiklai.“

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir pateikti klausimai

9. Nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? paaiškinama, kad kamienin?s l?stel?s yra nesubrendusios l?stel?s, kurios gali daugintis ir virsti kitomis specialiomis k?no l?stel?mis. Jas galima išgauti iš embrion?, bambos virkštel?s kraujo, kaul? ?iulp? arba periferinio (t. y. tekan?io) kraujo ir jos gali b?ti naudojamos ligoms, d?l kuri? tr?ksta specifini? l?steli? ar jos buvo sunaikintos, gydyti. Ta?iau ne vis? r?ši? kamienin?s l?stel?s tinka visoms ligoms gydyti – tam tikrais atvejais labiau tinka kamienin?s l?stel?s iš bambos virkštel?s kraujo (toliau – virkštel?s

kamienin?s l?stel?s).

10. *CopyGene A/S* (toliau – *CopyGene*), didžiausias Skandinavijos privatus kamienini? l?steli? bankas, si?lo bambos virkštel?s kraujo pa?mimo, gabenimo, ištirimo ir laikymo paslaugas, kad virkštel?s kamienin?s l?stel?s gal?t? b?ti panaudotos gydant vaik? nuo galimos rimtos ligos. Danijos valstybinio sveikatos draudimo sistema ši? paslaug? neapmoka ir niekaip už jas neatlygina.

11. Pirmiausia, b?simieji t?vai pasirašo sutart? su *CopyGene* d?l kraujo pa?mimo, gabenimo ir ištirimo. Iškart po gimimo krauj? paima licencijuoti medicinos darbuotojai, pasiraš? sutart? su *CopyGene*. Paskui jis nugabenamas ? *CopyGene* laboratorij? ir ištiriama, ar gyv? kamienini? l?steli? pakanka, kad jas b?t? verta laikyti. Jeigu j? pakanka, t?vai gali pasirašyti sutart? su *CopyGene* d?l konservavimo žemoje temperat?roje (užšaldymo) ir laikymo.

12. Šios kamienin?s l?stel?s gali b?ti naudojamos tik ligonin?se teikiamoms paslaugoms. Kraujas yra vaiko, atstovaujamo motinos, nuosavyb?. *CopyGene* n?ra kamienini? l?steli? savinink? ir neturi teis?s j? naudoti bandymams, transplantacijai ar kitiems komerciniams tikslams.

13. Nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? nurodoma, kad virkštel?s kamienin?s l?stel?s naudojamos nuo 1988 m., *inter alia*, gydant v?ž? ir tikimasi, kad ilgainiui jos bus naudojamos dar daugiau lig? gydyti. Neatsižvelgiant ? tai, ar jos skirtos autologiniam ar alogeniniam panaudojimui(6), šios l?stel?s paimamos per gimdym? ir dažniausiai sušaldomos neribotam laikui iki tol, kol atsiras b?tinyb? jas panaudoti gydant.

14. Nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? taip pat pažymima, kad 2004 m. kovo 16 d. Europos mokslo ir nauj?j? technologij? etikos grup?s (toliau – EGE) nuomon?je d?l virkštel?s kraujo bank? etini? aspekt?(7) nurodyta, *inter alia*, kad „dabar tikimyb?, jog m?gin? bus galima naudoti vaikui gydyti, yra abejotina, kad b?simo gydymo galimyb?s yra labai hipotetin?s ir kad iki dabar n?ra joki? duomen?, jog d?l dabartinio bandym? atsiras galimyb? panaudoti asmens virkštel?s kamienines l?steles jam pa?iam gydyti“, ta?iau v?lesniuose mokslo leidiniuose teigiama, kad galimyb?s ateityje yra realesn?s ir didesn?s.

15. Pagal Danijos teis?s aktus, kuriais perkelta Audini? ir l?steli? direktyva, *CopyGene* buvo leista tvarkyti virkštel?s kamienines l?steles autologiniam panaudojimui. Ji taip pat ?sigijo kit? Danijos virkštel?s kamienini? l?steli? bank?, kuriam leista tvarkyti kamienines l?steles autologiniam ir autogeniniam panaudojimui. Taip *CopyGene* dabar priži?ri 2 000 kamienini? l?steli? m?gini?, kuriuos ji pa?m?, autologiniam panaudojimui ir 1 000 m?gini?, kuriuos pa?m? kitas bankas, autologiniam ir autogeniniam panaudojimui. *CopyGene* veikt? reguliuoja, *inter alia*, Danijos sveikatos ministro sveikatos sektoriaus biobank? gair?s.

16. Tai pagrindin?s aplinkyb?s, kuriomis *CopyGene* tvirtina, kad nagrin?jamos paslaugos turi b?ti atleistos nuo PVM kaip glaudžiai susijusios su ligonini? ir sveikatos prieži?ros veikla, kuri? vykdo kitos panašios ? ligonines, gydymo ir diagnostavimo centrus deramai pripažintos ?staigos. *Skatteministeriet* (Mokes?i? ministerija) mano, kad paslaugos tur?t? b?ti apmokestinamos.

17. Tod?l *Østre Landsret* prašo priimti prejudicin? sprendim? šiais klausimais:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte pavartot? su ligonini? paslaugomis „glaudžiai susijusios“ veiklos s?vok? reikia aiškinti taip, kad ji nustato laiko s?lyg?, t. y. kad ligonini? paslaugos, su kuriomis paslauga yra glaudžiai susijusi, turi b?ti realios ar konkre?iai atliktos arba suplanuotos, ar pakanka galimyb?s, kad šis paslaugos teikimas bus glaudžiai susij?s su ligonini? paslaugomis, kurios dar n?ra nei realios, nei suplanuotos, t. y. ši s?voka apima kamienini? l?steli? banko teikiamas autologin?ms transplantacijoms skirtos bambos

virkštelės kraujo paėmimo, gabenimo, ištyrimo ir laikymo paslaugas?

Ar šiuo atžvilgiu svarbu tai, kad paminėtos paslaugos gali būti suteiktos tik per gimdymą?

2. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad ši nuostata apima bet kokią prevencinę paslaugą, t. y. paslaugą, kuri suteikiama, vertinant tiek laiko, tiek medicininiu požiūriu, prieš ligoninę ar medicinos paslaugas arba prieš prireikiant tokią paslaugą?

3. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte pavartotą „kitą panašaus pobūdžio deramai pripažintą staigą“ sąvoką reikia aiškinti kaip apimančią privačius kamieninių ląstelių bankus, kurių paslaugas, teikiamas profesionalaus medicinos personalo, t. y. akušerių, slaugių ir pagalbinių medicinos darbuotojų, sudaro autologiniams transplantacijoms teikiant galimas ligoninei paslaugas ateityje skirtas naujagimio virkštelės kraujo paėmimas, gabenimas, ištyrimas ir laikymas, nors šie kamieninių ląstelių bankai negauna jokios paramos iš valstybinio sveikatos draudimo ir šis draudimas nekompensuoja šiems bankams mokamo atlyginimo?

Ar šiuo atžvilgiu svarbu tai, kad taikydamos nacionalinę statistiką, kuriuo perkeliama [Audinių ir ląstelių direktyva], valstybės narės kompetentingos sveikatos institucijos suteikė kamieninių ląstelių bankui leidimą tvarkyti žmogaus audinius ir ląsteles, t. y. paimti, konservuoti ir laikyti autologiniam panaudojimui skirtą bambos virkštelės kraują?

4. Ar atsakant į pirmus tris klausimus svarbu tai, kad galimoms alogeniniams transplantacijoms skirtas paslaugas teikia privatus kamieninių ląstelių bankas, kuriam valstybės narės kompetentingos sveikatos institucijos, taikydamos [Audinių ir ląstelių direktyvą] perkeliant nacionalinę statistiką, suteikė leidimą tvarkyti žmogaus audinius?

18. *CopyGene*, Danijos ir Graikijos vyriausybės bei Komisija pateikė pastabas raštu ir žodžiu.

Vertinimas

Pirminės pastabos

19. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir pastabose Teisingumo Teismui minimi virkštelės kamieninių ląstelių bankininkystės, ypač su autologiniu panaudojimu susijusios privačios bankininkystės, moksliniai ir etiniai aspektai. Ši sritis, pasirodo, nėra be nesutarimų.

20. Mokslinės abejonės susijusios su, *inter alia*: nežinia dėl kamieninių ląstelių kokybės po ilgo konservavimo žemoje temperatūroje; per mažų per vieną kartą paimtų ląstelių kiekių; mažesniu sąkietinumu lygiu, negu naudojant kaulų čiulpa kamienines ląsteles; nedaug faktiškai atliktų virkštelės kamieninių ląstelių transplantacijų gydant tik tam tikras ligas. Tačiau dėl nuolatinės pažangos šios abejonės dažnai reiškiamos ne taip tvirtai ir ne taip plačiai kaip anksčiau. Be to, virkštelės kamieninių ląstelių paėmimas yra paprastesnis ir mažiau invazinis, palyginti su kaulų čiulpa kamieninių ląstelių paėmimu, ir jos yra tinkamesnės tam tikroms gydymo rūšims. Be to, saugojimas autologiniam gydymui gali būti ne toks naudingas kaip alogeniniam gydymui, nes kamieninių ląstelių iš vaiko bambos virkštelės kraujo yra mažai ir jos negali būti naudojamos genetiniams ligoms gydyti(8).

21. Etiniai klausimai susiję, *inter alia*, su: galimybe, kad bambos virkštelės kraujo paėmimu galima sutrukdyti gimdymui ir sukelti grėsmę vaiko ir motinos gerovei; rizika, kad tėvai gali būti tikinti sumokėti už nereikalingas papildomas paslaugas remiantis išpašais teiginiais; valstybės finansuojamų ląstelių bankų, laikančių iš altruistinių paskatų duotas kamienines ląsteles alogeniniam gydymui, privalumais, palyginti su privačiais bankais, imančiais užmokestį už

kamienini? l?steli? laikym? donorui ar jo šeimai gydyti; tuo, kad negalima atmesti gyvyb?s išgelb?jimo galimyb?s, ir b?tinybe užtikrinti, kad galimyb? pasinaudoti kamienin?mis l?stel?mis nepriklausyt? nuo priklausomyb?s etninei grupei.

22. Neteigiu, kad pateikiau išsam? ir subalansuot? vaizd? su tiksliais detal?mis, mano tikslas – pateikti tik kai kuri? susir?pinim? kelian?i? klausim? apytikr? eskiz?(9). D?l j? neteikiu jokios nuomon?s.

23. Vis? pirma, negaliu ?vertinti naujausi? mokslini? žini? apie galim? virkštel?s kamienini? l?steli? laikymo naudingum? autologiniam ir autogeniniam gydymui.

24. Taip pat nemanau, kad tai gali padaryti Teisingumo Teismas, ypa? d?l to, kad „šiuolaikinis mokslini? žini? lygis“ nuolat ir dažnai labai greitai keičiasi. Dar svarbiau tai, kad Teisingumui Teismui nepriklauso vykstant procesui d?l prejudicinio sprendimo nustatyti tokio pobūdžio faktini? aplinkybi?, o prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, turintis nuspręsti d?l ši? klausim?, nepateikia galutin?s išvados d?l ši? prieštaraujan?i? nuomoni? pagr?stumo.

25. Tad nepritariu ypa? aiškiai pateiktam Komisijos pasi?lymui, kad Teisingumo Teismo Šeštosios direktyvos aiškinimas tur?t? b?ti tiesiogiai ar netiesiogiai pagr?stas dabartiniu mokslini? žini? lygiu.

26. Ta?iau viena prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta faktin? aplinkyb?, kuriai pritar? *CopyGene* ir Danijos valdžios institucijos, yra tai, kad virkštel?s kamienini? l?steli? transplantacijos iš esm?s prad?tos 1988 metais(10). Tai gali b?ti svarbu turint omenyje, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje(11) ?tvirtintas atleidimo nuo mokes?io atvej? s?rašas tam tikru poži?riu yra ankstesni? laik? iškasena – jis buvo parengtas keturi? dešimtme?i? senumo socialin?mis, ekonomin?mis ir mokslin?mis aplinkyb?mis ir iš esm?s niekada nebuvo pakeistas. Tod?l aiškinant atleidimo nuo mokes?io formuluot? gali prireikti atsižvelgti ? atvejus, kurie nebuvo numatyti 1977 m., turint omenyje per praėjusius metus pasiekt? medicinos pažang? ir besikeičian?ius poži?rius ? sveikatos prieži?r?.

13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto struktūra

27. Nagrinėjant pateiktus klausimus, atrodo, svarbu aiškiai ?sivaizduoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto struktūr?, kuri, mano nuomone, gali b?ti pavaizduota taip:

Atleidžiama nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?, jeigu:

suteikta paslauga

IR

paslaugos teik?jas

yra ligonin?s ar sveikatos prieži?ra

AR

yra glaudžiai susijusi su ligonini? ar sveikatos prieži?ros paslaugomis

yra viešosios teis?s subjektas

AR

teikia paslaugas tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams

IR

yra ligoninė, gydymo ir diagnostavimo centras

AR

yra panašaus pobūdžio įstaiga

IR

yra deramai pripažintas

28. Nagrinėjamoje byloje pirmas, antras ir ketvirtas klausimai susiję su „glaudžiai susijusios veiklos“ sąvoka, o trečias ir ketvirtas klausimai – su „deramai pripažintą panašaus pobūdžio įstaigą“ sąvoka.

29. Man atrodo, geriau nagrinėti šiuos klausimus atsižvelgiant į nuostatos struktūrą, o ne griežtai laikytis pateiktų klausimų eiliškumo. Stengdamasi atsakyti į visus klausimus, kuriuos prašo išaiškinti nacionalinis teismas, pirmiausia nagrinėsiu šią paslaugų požymius (pirmas, antras ir ketvirtas klausimai), o vėliau – paslaugų teikėjo požymius.

Paslaugų požymiai (pirmas, antras ir ketvirtas klausimai)

Teisingumo Teismo praktika

30. Pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje išvardyti atleidimai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos. Šios sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, nes atleidimas yra bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam už atlygą vykdomam paslaugų teikimui, išimtis. Tačiau tai nereiškia, jog jos turėtų būti aiškinamos taip, kad prarastų veiksmingumą. Jos turėtų būti aiškinamos atsižvelgiant į kontekstą ir direktyvos struktūrą, ypač atkreipiant dėmesį į kiekvieno nurodyto atleidimo nuo mokesčio tikslą. Be to, 13 straipsnio A skirsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas ne visai, o tik jame nurodytai ir išsamiai apibūdintai bendrojo intereso veiklai (12).

31. Daugelis šio atleidimo nuo mokesčio atvejų yra teikimas ar veikla, neatsiejama ar glaudžiai susijusi su pagrindiniu tiekimu, atleistu nuo PVM dėl bendrojo intereso. Apskritai kalbant, Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagrindines paslaugas papildančios paslaugos turi būti apmokestinamos taip pat kaip ir pagrindinė paslauga. Abiem atvejais jis mano, kad neatsiejama, susijusi ar papildoma paslauga yra ne kliento tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama pagrindine paslauga(13). Tačiau paslauga nebus laikoma glaudžiai susijusia, jei jos teikimas nėra būtinas pagrindinės paslaugos tikslui pasiekti, nors ji gali būti laikoma labai naudinga pagrindinei paslaugai(14).

32. Konkrečiau dėl su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusios veiklos teismo praktikoje pateikiami tokie požymiai.
33. Pirmiausia 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktais atleidžiant nuo mokesčio siekiama sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainas. Abiem atvejais sūvoka „sveikatos priežiūros paslaugos“ turi būti aiškinama kaip skirta visiems medicinos paslaugų siaurąja prasme atleidimo nuo mokesčio atvejams reglamentuoti, kai ši paslauga tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir kiek įmanoma gydyti ligas ir sveikatos sutrikimus(15). Sveikatos paslaugos tikslas lemia, ar ji turi būti atleista nuo mokesčio; jeigu jos pagrindinis tikslas yra ne sveikatos apsauga, priežiūra ar atstatymas, o kitas, atleidimas nuo mokesčio netaikomas(16).
34. Paslaugos yra glaudžiai susijusios su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis tik jei jos suteiktos kaip papildomos prie pacientui kaip pagrindinės paslaugos teikiamos priežiūros, yra logiška šios priežiūros paslaugos teikimo dalis ir yra būtinas etapas pastarųjų terapiniams tikslams pasiekti, nes tik tokios paslaugos gali daryti poveikį sveikatos priežiūros, kuri dėl atleidimo nuo mokesčio tampa prieinamesnė, paslaugų kainai(17).
35. Tačiau terapinio tikslo sūvoka neturi būti suprata per siaurai. Prevencinės medicinos paslaugos gali būti atleistos pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Tyrimų ar prevencinio gydymo traukimas į „sveikatos priežiūros paslaugų teikimo“ sūvoką atitinka sveikatos priežiūros paslaugų kainų mažinimo tikslą, net jei atitinkami asmenys aiškiai neserga jokia liga ar neturi sveikatos sutrikimų(18).
36. Veiklos rėšys, jau pripažintos sveikatos priežiūros paslaugomis, apima: terapinį gydymą, kaip dalį kvalifikuotų slaugos darbuotojų suteiktos ambulatorinės paslaugos(19), kvalifikuoto psichologo suteiktą psichoterapinį gydymą(20), darbdavio ar draudėjo pavedimu atliekamus medicininius tyrimus, kraujo ar kitų mėginių paėmimą ligai nustatyti ar patvirtinimą esant tinkamos sveikatos būklės keliauti, kai šiomis paslaugomis iš esmės siekiama apsaugoti tam tikro asmens sveikatą(21), ir bendrosios praktikos gydytojų paskirtus ir ne privačioje laboratorijoje atliktus medicininius tyrimus, kurie leistų stebėti ir tikrinti pacientus prieš atsirandant būtinybei diagnozuoti, gydyti ir išgydyti potencialią ligą(22).
37. Paslaugos, dėl kurių buvo nuspręsta, kad jos nėra sveikatos priežiūros paslaugos: gydytojo atliktas genetinis tyrimas tiksliai nustatyti(23), bendra priežiūra ir pagalba namie, sudariusios dalį ambulatorinių paslaugų(24), ir gydytojo ataskaita apie asmens sveikatos būklę karo tikslams, prašant neįgalumo pensijos ar bylinėjantis dėl asmens sužalojimo(25).
38. Teismo praktikoje yra mažiau paslaugų, kurių teikimas buvo pripažintas ar nepripažintas „glaudžiai susijusia veikla“, pavyzdžiui, kai pagrindinė paslauga yra ligoninių ar sveikatos priežiūros paslaugos, kurioms taikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas.
39. Viena vertus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai įgaliotas sveikatos priežiūros darbuotojas, siekdamas terapinio tikslo, paskiria tyrimą diagnozei nustatyti, paciento mėginių perdavimas, kuris paprastai vyksta tarp mėginių paėmimo ir paties tyrimo, yra glaudžiai susijęs su tyrimu ir todėl yra atleistas nuo PVM(26).

40. Kita vertus, ligoninė ar kitos įstaigos, kurioms taikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, teikiamos telefono paslaugos, televizorių nuoma ligoniams ar nakvynės ir maisto juos lydintiems asmenims teikimas nėra glaudžiai su ligonine ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla, nebent i) šios paslaugos būtų pasiekti terapiniams priežiūros tikslams ir ii) jų pagrindinis tikslas nėra gauti papildomą pajamą iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinėmis įmonėmis, turinčiomis mokėti PVM, sudaromais sandoriais(27).

Taikymas nagrinėjamoje byloje

– Pirmas klausimas

41. Pirmiausia, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei vienas iš pateikusių pastabas asmenų nurodė, kad nagrinėjamos paslaugos savaime galėtų būti laikomos nuo PVM atleista sveikatos priežiūra.

42. Atrodo, kad tai teisingas požiūris. Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad tokiu kamieninių ląstelių paėmimu, gabenimu, tyrimu ir laikymu, kokį atlieka *CopyGene*, iš esmės tiesiogiai nesiekama nustatyti diagnozės, gydyti ligą ar sveikatos sutrikimą arba apsaugoti, prižiūrėti ar padėti atgauti sveikatos.

43. Tačiau tai nebūtinai panaikina galimybę, jog kitomis aplinkybėmis virkštelės kamieninių ląstelių paėmimu ir tyrimu (ir su tuo susijusiu gabenimu bei laikymu) būtų siekiama tokio diagnozės tikslo, kokį Teisingumo Teismas pripažino kaip patenkančią sveikatos priežiūros sėvoką. Per posėdį *CopyGene* advokatas nurodė, kad kai žinoma, jog donoro šeimoje sergama paveldima liga, mąginys gali būti tikrinamas dėl šios ligos. Aišku, nacionalinis teismas turi tai nuspręsti, kaip ir dėl klausimo, ar tikrinimu gali būti siekiama nustatyti diagnozę, ar, atvirkščiai, tai sudaro vien ląstelių gyvybingumo tikrinimo dalį.

44. Todėl esminis klausimas – ar nagrinėjamos paslaugos gali būti „glaudžiai susijusios“ su ligonine ir sveikatos priežiūros paslaugomis.

45. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą aiškiai nurodyta, kad kamieninės ląstelės, su kuriomis susijusios šios paslaugos, gali būti naudojamos tik ligoninėse teikiamoms paslaugoms, išskyrus bandymus(28). Be to, iš literatūros aišku, kad nors konkretus gydymas gali būti virusų, kamieninių ląstelių, skaitant virkštelės kamienines ląsteles, naudojimas medicinoje visuomet susijęs su ląstelių, turinčių vienoką ar kitokį defektą, pakeitimu. Negali būti jokių abejonių, kad toks panaudojimas patenka į ligą ar sveikatos sutrikimą gydymo arba sveikatos atstatymo sėvoką, ir mažai tikėtina, kad ląstelės bus naudojamos kitur nei ligoninėje.

46. Tai galima palyginti su kraujo perpylimu ir organų transplantacija. Tiesa, žmogaus kraujo ir organų tiekimui taikomas kitas specialus atleidimas nuo mokesčio, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte. Todėl galima būtų ginčytis, kad tokį tiekimą apima kita sėvoka nei su ligonine ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla. Taip pat būtų galima daryti išvadą, kad neįtraukus žmogaus audinių ir ląstelių tiekimu, šiam tiekimui būtų netaikomas atleidimas nuo mokesčio.

47. Tačiau jei nebūtų 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkto, nemanau, kad manoma, jog Teisingumo Teismas nuspręstų kraujo paėmimą, gabenimą, tyrimą ir laikymą transplantacijai esant kažkuo kitu nei su ligonine ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusia veikla.

48. Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje atleidimo nuo mokesčio atvejų sąrašas buvo tvirtintas prieš keturis dešimtmečius(29). Nėra netikėtina, kad jei aštuntajame dešimtmetyje

žmogaus l?steli? panaudojimas terapiniams tikslams b?t? taip paplit?s kaip organ? transplantacija ir kraujo perpylimas, l?steli? tiekimas b?t? pamin?tas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte.

49. Taigi, mano nuomone, kai paimamos, gabenamos, tiriamos ir laikomos tam tikros žmogaus l?stel?s, ?skaitant virkštel?s kamienines l?steles, siekiant panaudoti jas vien ligoms ar sveikatos sutrikimams gydyti arba sveikatai atstatyti, paslaugos turi b?ti glaudžiai susijusios su ligonini? ar sveikatos prieži?ros paslaugomis, kuriomis siekiama šio tikslo. Kai l?stel?s naudojamos šiam tikslui, logiška, kad jos yra nagrin?jamos prieži?ros teikimo dalis.

50. Nacionalinis teismas nurodo „laiko s?lyg?“. Ta?iau man neatrodo, kad ?manoma manyti, jog laiko atotr?kis tarp toki? l?steli? pa?mimo ir panaudojimo gal?t? daryti ?tak? vertinimui. Aišku, kad laiko atotr?kis, kalbant apie krauj?, organus, kamienines l?steles ar kitus audinius, gali b?ti ?vairus ir daugiausia priklauso nuo panaudojimo galimyb?s dažnumo, donoro ir paciento suderinamumo laipsnio bei j? saugojimo galimyb??. Ta?iau bet koks nustatytas ribojimas gali b?ti vien s?lyginis.

51. Teis?je gali b?ti b?tina nustatyti s?lyginius ribojimus, pavyzdžiui, laiko, amžiaus ar grei?io ribojimas, ta?iau jie numatomi teis?s aktuose, o ne teismo(30). Atsižvelgiant ? su ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugomis glaudžiai susijusi? paslaug? kontekst? ar siekiamus tikslus arba Šeštosios direktyvos sistem?, n?ra nieko, kas reikalaut? remiantis vien laiko atotr?kiu nepagr?stai atskirti su ligoni? ir sveikatos prieži?ros paslaugomis glaudžiai susijusias paslaugas ir nesusijusias paslaugas.

52. Tad, kai žmogaus audiniai ir l?stel?s negali b?ti paimami, gabenami, tiriami ir laikomi kitiems nei ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo tikslams, tuo, kad šios paslaugos glaudžiai susijusios su šia prieži?ra, negali b?ti, mano nuomone, abejojama vien d?l to, jog daug laiko gali praeiti, kol audiniai ar l?stel?s bus faktiškai panaudoti šiems tikslams. Tokia išvada teisinga bet kuriuo atveju, ta?iau ypa? kai krauj?, kuriame yra kamienini? l?steli?, praktiškai ?manoma paimti tik per gimdym?.

53. Konkre?iai kalbant, nacionalinis teismas klausia, ar tam, kad b?t? taikomas atleidimas nuo mokes?io, ligoni? paslaugos, su kuriomis glaudžiai susijusi aptariama paslauga, turi b?ti realios, konkre?iai atliktos ar suplanuotos.

54. Nors tiesa, kad Teisingumo Teismas paslaugas laik? glaudžiai susijusiomis su ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugomis, tik jei jos „iš tikr?j?“ suteiktos kaip jas papildan?ios paslaugos(31), manau, kad š? reikalavim? atitinka situacija, kai paslaugos iš tikr?j? yra suteiktos ir negali b?ti skirtos jokiam kitam tikslui, tik b?tinoms papildomoms ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugoms.

55. Žinoma, kai kraujas paimamas iš donoro norint perpilti, tam tikrais atvejais gali b?ti, kad jis skirtas konkre?iam gav?jui vykstant realiam, prad?tam ar suplanuotam gydymui, ta?iau daugiausia kraujo duodama dar nežinomiems skubiems atvejams. Nematau priežasties, kod?l d?l ši? dviej? situacij? skirtumo tur?t? atsirasti skirtingas PVM vertinamas, nesvarbu, ar tai b?t? su ligonini? ar sveikatos prieži?ros paslaugomis susijusi kraujo, kito audinio arba l?stel?s transplantacija.

56. Paskutinis nacionalinio teismo pirmojo klausimo aspektas – ar nežinomyb?, kad kamienin?s l?stel?s bus iš tikr?j? panaudotos ligonini? teikiamoms ar sveikatos prieži?ros paslaugoms, gali daryti ?takos ši? paslaug? vertinimui PVM atžvilgiu.

57. V?l nematau jokios priežasties, kod?l tur?t? atsirasti koks nors skirtumas. D?l kraujo, organ?, audini? ir l?steli?, paimt? medicininiam gydymui, savybi? kai kurie m?giniai niekada nebus panaudoti d?l ?vairi? priežas?i?. Man atrodo, kad svarbu tai, jog paslaugos b?t? suteiktos turint

omenyje terapinius tikslus ir negali būti panaudotos kitam tikslui. Remiantis nutartimi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad būtų tokia situacija nagrinėjama pagrindinėje byloje. Be to, tik kai teikiama pagrindinė paslauga (gydymas naudojant virkštelės kamienines ląsteles), ryšys tarp jos ir papildomos paslaugos yra neabejotinas.

58. Galima palyginti Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią apmokestinamasis prekės ar paslaugų pirkimo sandoris, kuris ketinamas panaudoti apmokestinamajam prekės ar paslaugų pardavimo sandoriui, suteikia teisę atskaitai, net jei šie pardavimo sandoriai iš tikrųjų liks nesudaryti(32). Net jei atleidimas ir atskaita yra skirtingos koncepcijos, aišku, kad Bendrijos teisėje neįtvirtinta bendra taisyklė, kad vertinimas PVM atžvilgiu būtų priklausomas nuo galutinio panaudojimo.

59. Danijos ir Graikijos vyriausybės bei Komisija nurodė kitus klausimus: pirma, ar nagrinėjamiems paslaugoms turi būti netaikomas atleidimas nuo mokesčio, nes jos nėra būtinoms atleistoms nuo PVM ligoninėi ir sveikatos priežiūros paslaugoms; antra, ar joms turėtų būti netaikomas atleidimas nuo mokesčio, nes atleidimas nesumažintų sveikatos priežiūros kainų; ir, trečia, joms turėtų būti netaikomas atleidimas nuo mokesčio, nes jos nėra paskirtos gydytojo ar kito galiojoto sveikatos priežiūros darbuotojo.

60. Tiesa, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktu, paslaugų teikimas neturi būti atleistas nuo PVM pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jei šios paslaugos nėra būtinoms atleistiems sandoriams, ir kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog paslaugos neturi būti laikomos būtinomis, jeigu jomis iš esmės tik galima „labai padėti“ pasiekti pagrindiniu atleistu paslaugų teikimu siekiamą tikslą(33). Tačiau man atrodo, jog gydymo kamieninėmis ląstelėmis atveju ši ląstelių prieinamumas turi būti laikomas būtinu gydant, o ne vien galinčiu labai padėti. Tokios negali turėti būti, kad gali būti kitų kamieninių ląstelių šaltiniai (kaulų čiulpai, periferinis kraujas ar kitas donoras); negali būti taip, jog vien dėl to, kad egzistuoja alternatyvų, atleidimas nuo mokesčio netaikomas automatiškai. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai nurodo, kad kaulų čiulpų ir periferinio kraujo kamieninės ląstelės negali būti naudojamos tam tikrą rėšį susirgimams gydyti. Todėl manau, kad negalima netaikyti atleidimo nuo mokesčio remiantis 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktu.

61. Taip pat tiesa, kad Teisingumo Teismas daug kartų pabrėžė, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai skirti sveikatos priežiūros kainoms sumažinti. Danijos ir Graikijos vyriausybės tvirtina, kad nagrinėjamą paslaugų atleidimas nuo mokesčio nesumažintų šios kainos, nes iš esmės jos nėra susijusios su faktiniu gydymu. Tačiau man atrodo, kad tiek, kiek virkštelės kamieninės ląstelės gali būti naudojamos sveikatos priežiūrai (o nustatyta, kad gali), atleidus nuo PVM parengiamąsias paslaugas, reikalingas paruošti šias ląsteles naudoti, šios priežiūros kainos būtų sumažintos. Be to, manyčiau, kad nors atleidimu nuo mokesčio siekiama sumažinti sveikatos priežiūros kainas, jis nepriklauso nuo to, ar kiekvienu paslaugų teikimo atveju pasiekiamas toks sumažinimas.

62. Danijos vyriausybė atkreipia dėmesį į tai, kad *CopyGene* paslaugos nėra paskirtos gydytojo ar sveikatos priežiūros specialisto, priešingai nei buvo byloje *Komisija prieš Prancūziją*, kurioje Teisingumo Teismas pabrėžė, jog tyrimų paskyrę tinkamai galiotas sveikatos priežiūros darbuotojas. Tačiau šis palyginimas neatrodo esąs itin tinkamas. Šioje byloje pagrindinė paslauga buvo tyrimas, kurį apėmė sveikatos priežiūros sėvoka, o „glaudžiai susijusi veikla“ – męginio perdavimas, t. y. paslauga, kuri užsakę ne pats medicinos priežiūrą teikiantis darbuotojas, tačiau tyrimo atžvilgiu sudaranti bentiną papildomą paslaugą. Neatrodo, kad nagrinėjamoje byloje būtų žmanoma abejoti, jog sveikatos priežiūros paslaugos, kurios yra pagrindinės paslaugos ir kurios yra vienintelis tikslas, kuriam gali būti panaudotos *CopyGene* paslaugos, bus teikiamos tik tuomet, jei gydytojas nurodys jas atlikti ar joms pritarė (ir tikriausiai jas atliks).

63. Todėl manau, kad apibūdinto pobūdžio paslaugų teikimas yra su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusi veikla Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

– Antras klausimas

64. Nacionalinis teismas klausia, ar 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas apima bendras prevencines paslaugas, suteiktas prieš prireikiant ligoninių ar sveikatos priežiūros paslaugų. Manau, į tai galima atsakyti trumpai.

65. Iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad prevencinių paslaugų teikimas gali būti atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus ir kad šis teikimas veikiau yra ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugų dalis nei tik glaudžiai susijusi veikla(34).

66. Tačiau tai šiuo atveju neatrodo svarbu. Sutinku su *Skatteministeriet* nuomone, tikriausiai pareikšta pagrindinėje byloje, kad iš pateikto aprašymo neatrodo, jog nagrinėjamos paslaugos būtų teikiamos prevenciniais tikslais. Prevencinėmis medicinos paslaugomis paprastai atitolinama liga, sužalojimas ar sveikatos problemos, į išvengiama ar joms užkertamas kelias, nustatoma latentinė liga arba ligos pradžia, todėl galima suteikti ankstyvą gydymą. Tačiau *CopyGene* teikiamomis paslaugomis siekiama užtikrinti, kad prireikus gydyti tam tikros galimybės bus prieinamos. Jomis nesiekama atitolinti sveikatos sutrikimo, jo išvengti arba užkirsti jam kelią ar nustatyti šį sutrikimą latentinės ar išankstinės formos. Net jei toks nustatymas gali būti kitas galimas virkštelės kamieninių ląstelių paėmimo tikslas, nutartyje pateikti prašymų priimti prejudicinę sprendimą nurodyta, kad tai nėra *CopyGene* tikslas nagrinėjamų paslaugų atžvilgiu(35).

67. *CopyGene* teigia, kad jei virkštelės kamieninės ląstelės paimamos per gimimą ir laikomos, jos gali būti naudojamos, kai nustatoma tam tikra liga, taip padedant užkirsti kelią sunkesnės ar net mirtinos tos ligos formos vystymuisi. Tačiau man atrodo, kad taip supainiojamos pagrindinės ir papildomos paslaugos. Ląstelės gali būti naudojamos prevencijai ar gydant, tačiau tai nedaro tokos ląstelės paėmimo, gabenimo, tyrimo ir laikymo pobūdžiui. Paėmimo šios paslaugos neturi jokių prevencinių savybių.

– Ketvirtas klausimas

68. Nacionalinis teismas iš esmės nori žinoti, ar nagrinėjamų paslaugų priskyrimui prie tam tikros kategorijos turi tokos tai, kad šias kamienines ląsteles ketinama panaudoti daugiau alogeniniam nei autologiniam gydymui.

69. Man atrodo, kad skirtumas tarp šių transplantacijų rėšių turės tokos tik tikimybei, kad kamieninės ląstelės bus panaudotos. Komisija ir Danijos vyriausybė ypač pabrėžia labai mažą

tikimyb?, kad virkštel?s kamienin?s l?steli?s bus panaudotos autologiniam gydymui. Ši tikimyb? bus tikrai didesn? alogenin?s transplantacijos atveju, nes potenciali? pacient? skai?ius gali b?ti labai didelis – aplinkyb?, kuri taip pat sumažint? vidutin? laiko atotr?k? nuo l?steli? pa?mimo iki transplantacijos. Net jei numatomas panaudojimas ribojamas šeimos nari? grupe, gali b?ti keli galimi pacientai, o autologin? transplantacija iš esm?s susijusi tik su vienu pacientu.

70. Ta?iau jei, kaip aš manau, tikslus tikimyb?s laipsnis nesvarbus tol, kol nagrin?jamos paslaugos teikiamos turint omenyje terapinius tikslus ir negali b?ti panaudojamos kitam tikslui(36), skirtumas tarp autologin?s ir autogenin?s transplantacij? taip pat nesvarbus. Papras?iausiai saky?iau, kad jei (ta?iau neteigiu, kad taip yra nagrin?jamoje byloje) žinoma transplantacijos (ypa? autologin?s) tikimyb? b?t? tokia maža, jog nacionalinis teismas prieit? prie išvados, kad nagrin?jam? paslaug? tikslu pagr?stai gali b?ti laikomas siekis ne paruošti l?steles naudoti galimam medicininiam gydymui, o tik pasinaudoti t?v? baim?mis ir viltimis, tokiu atveju šios paslaugos negal?t? b?ti apib?dintos kaip glaudžiai susijusios su ligonini? ir sveikatos prieži?ros paslaugomis.

71. Atsižvelgiant ? tai, kad šios paslaugos gali b?ti priskiriamos prie prevencini? medicinos paslaug?, virkštel?s kamienini? l?steli? panaudojimas tiek autologinei, tiek alogeninei transplantacijai aiškiai yra sveikatos prieži?ros paslaugos Šeštosios direktyvos prasme. Tod?l tik jei papildoma paslauga yra „glaudžiai susijusi“ su tokia prieži?ra, tikslus šios prieži?ros pob?dis netur?s ?takos paslaugos pripažinimui prevencine ar kitokia.

Paslaug? teik?jo savyb?s (tre?ias ir ketvirtas klausimai)

Teisingumo Teismo praktika

72. Sprendime *Dornier* Teisingumo Teismo iš esm?s buvo klausama, ar žodžiai „kitos panašaus pob?džio deramai pripažintos ?staigos“ suponuoja formali? pripažinimo proced?r?, ar pripažinimas taip pat gali atsirasti remiantis aplinkybe, kad socialinio draudimo ?staigos atlygina gydymo išlaidas ir, atvirkš?iai, ar tai, jog šios ?staigos neatlygina išlaid?, pateisina atleidimo nuo mokes?io netaikym?(37).

73. Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad, pirma, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nenustatytos jokios pripažinimo s?lygos ar proced?ros. Taigi iš esm?s kiekviena valstyb? nar? turi nustatyti atitinkamas taisykles. Pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? valstyb?s nar?s, taikydamos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatyt? atleidim? nuo mokes?io viešosios teis?s subjektams, gali taikyti vien? ar daugiau iš nurodyt? s?lyg?. Ta?iau to daryti nereikalaujama ir ?staigos gali b?ti pripažintos, net jei valstyb? nar? nepasinaudojo šia galimybe. Taip pat Šeštojoje direktyvoje nereikalaujama, kad ?staigos b?t? pripažintos laikantis formalios proced?ros ar kad ji b?t? aiškiai numatyta nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostatose(38).

74. Teisingumo Teismas patvirtino sprendime *Kügler* nurodyt? savo pozicij? d?l labdaros organizacijos pripažinimo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto tikslais(39). Konkre?iai kalbant, nustatydamos, kokios organizacijos turi b?ti pripažintos, nacionalin?s institucijos turi atsižvelgti ? kelet? aplinkybi?: ? bendr?j? interes?, susijus? su apmokestinamojo asmens veikla, ? tai, ar t? pa?i? veikl? vykdanrys kiti apmokestinamieji asmenys jau pripažinti, ir ? tai, koki? paslaug? kainos dal? atlygina sveikatos draudimo arba kitos socialin?s apsaugos ?staigos. Vertindamos šias aplinkybes institucijos turi naudotis savo diskrecija paisydamos Bendrijos teis?s nustatyt? rib?, ypa? vienodo poži?rio principo. Jei, pavyzdžiui, apmokestinamojo asmens situacija yra panaši ? kit? subjekt?, teikian?i? tokias pat paslaugas tokioje pa?ioje situacijoje, vien tai, kad ši? paslaug? kainos dalies neatlygina socialin?s pasaugos institucijos, negali pateisinti skirtingo paslaug? teik?j? vertinimo PVM tikslais. Kai ?staiga nepripažinta, atsižvelgdamas ? svarbias aplinkybes nacionalinis teismas turi nustatyti, ar

apmokestinamasis asmuo vis tiek turi būti laikomas „deramai pripažintu“ šios nuostatos prasme(40).

75. Pažymiu tai, kad šioje analizėje nenagrinėjamos visos trys Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte tvirtintos sąlygos dalys, būtent kad paslauga turi būti teikiama tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams, ir kad staiga turi būti panaši sąlygoninės, gydymo ir diagnostavimo centrus, ir ji turi būti „deramai pripažinta“(41). Žinoma, tai, kad ambulatorinė staiga buvo „panašaus pobūdžio“, šiuo atveju nebuvo nagrinėjama. Tačiau nėra visiškai aišku, ar Teisingumo Teismas vertino socialinio draudimo dalyvavimą kaip pripažinimo formą, ar kaip ženklą, kad paslauga buvo suteikta tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis.

Taikymas nagrinėjamoje byloje

76. Trečiuoju klausimu nacionalinis teismas prašo paaiškinti, ar *CopyGene* gali būti laikoma deramai pripažinta panašia sąlygoninės, gydymo ir diagnostavimo centrus staiga. Aplinkybės, kurias jis laiko svarbiomis šiam vertinimui yra šios: i) *CopyGene* paslaugas teikia profesionalus medicinos personalas, kaip antai akušerės, slaugės ir pagalbinių medicinos darbuotojai; ii) šioms paslaugoms teikti negaunama jokia parama iš valstybinio sveikatos draudimo ir šis draudimas neatlygina šių paslaugų ir iii) *CopyGene* turi kompetentingos sveikatos institucijos leidimą tvarkyti virkštelės kamienines ląsteles pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais perkeliama Audinių ląstelių direktyva. Ketvirtuoju klausimu jis klausia, ar šiam vertinimui turi įtakos tai, kad paslaugos teikiamos ketinant panaudoti autologinius ar alogeninius transplantacijoms.

77. Pažymiu, kad Danijoje nėra numatyta jokių Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte gyvendinamų konkrečių normų ar procedūrų, skirtų paslaugų teikėjams, kurie nėra viešosios teisės subjektai(42). Todėl Danijos mokesčių institucijos turi didelę diskreciją, kuri vis dėlto turi būti gyvendinama paisant Bendrijos teisės. Šiuo atžvilgiu, mano nuomone, nėra svarbu, kad, kaip per posūdą nurodė *CopyGene* advokatas, kelios kitos valstybės narės sistemingai atleidžia nuo mokesčio privačių virkštelių kamieninių ląstelių bankų paslaugas.

78. Tačiau iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir Danijos vyriausybės pastabų matyti, kad mokesčių institucijose nusistovėjo administracinė praktika, pagal kuri sveikatos priežiūros paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio, jei jas teikia galiojantis medicinos personalas, kuris veikia neperžengdamas savo galiojimo ribų, arba jei gydymą gali kompensuoti valstybinis sveikatos draudimas. Kitais atvejais gali būti leista taikyti atleidimą nuo mokesčio, jei gydytojas ar ligoninė skiria gydymą. Reikia manyti, kad nė vieno iš šių kriterijų neatitinkančios paslaugos nėra atleidžiamos nuo mokesčio.

79. Darant prielaidą, kad Danijos institucijų sprendimas nepripažinti *CopyGene* atitinka jį pačią nustatytą praktiką, kyla klausimas, ar pagal Bendrijos teisę, kurioje neįtvirtintas joks konkretus kriterijus, kuriuo remiantis staiga turėtų būti pripažinta, kaip nors draudžiama taikyti nagrinjamą praktiką.

80. Šiuo atžvilgiu nagrinėjamo teismo praktikoje ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausime nurodytas įvairias aplinkybes. Tai darydama laikysiuosi trijų dalių struktūros, kuri, mano nuomone, būdinga šiai sąlygai.

– Tokios pat socialinės sąlygos, kokios taikomos viešosios teisės subjektams

81. Ši sąlyga, kurios reikšmė, be kita ko, nėra visiškai aiški, nenurodyta nei nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nei pateiktose pastabose.

82. Jos nebuvo pradiniame Šeštosios direktyvos pasiūlyme, pagal kurį būtų buvę atleidžiami „ligonių ir sveikatos priežiūros paslaugų teikimas ir su tuo susijęs prekių tiekimas, atliekami medicinos įstaigų, kurioms vadovauja: i) viešosios teisės įstaigos; ii) pelno nesiekiančios organizacijos ar iii) privačios labdaros organizacijos“ (43). Kiek man žinoma, nėra jokios dokumentuose nurodytos priežasties, kuri paaiškintų, kodėl „tokių pat socialinių sąlygų“ kriterijus buvo trauktas į galiausiai priimtos direktyvos redakciją (44).

83. Tačiau 1983 m. Pirmojoje ataskaitoje dėl Šeštosios direktyvos (45) Komisija nurodė, kad kilo sunkumų atskiriant įstaigas, kurios teikia paslaugas tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams, nuo kitų įstaigų ir kad po PVM komiteto diskusijų šiuo klausimu nebuvo pažengta tolyn.

84. 1984 m. Devynioliktosios direktyvos pasiūlymu (46) iš 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto būtų buvę išbraukti žodžiai „viešosios teisės subjektai arba <...> tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams“, ir į pridėjus atleidimas būtų buvęs taikomas ligoninėi ir kitoms sveikatos priežiūros paslaugoms bei glaudžiai su jomis susijusiai veiklai, kurias vykdo visos ligoninės, gydymo ir diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio daramai pripažintos įstaigos. Tačiau šis pasiūlymas niekada nebuvo priimtas ir galiausiai 1993 m. jis atsiimtas.

85. Manoma, kad ketinta netaikyti atleidimo nuo mokesčio vien komerciniais pelno tikslais veikiančiai privačiai įstaigai, kurios niekaip nedalyvauja visuomenės sveikatos paslaugų ar sveikatos draudimo sistemose ir nėra į jas integruotos, veiklai. Tačiau tai yra vien spėjimas, kuris nebuvo nagrinėjamas šioje byloje; taip pat gali būti svarbu atsižvelgti į tai (kas skiriasi valstybės narėse), kiek nuo 1977 m. sveikatos priežiūros finansavimas iš valstybinio draudimo galėjo būti perduotas privariam sveikatos draudimui (47).

86. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas mano, kad yra svarbu tai, jog kiekio subjekto paslaugoms teikti negaunama jokia parama iš valstybinio sveikatos draudimo ir šis draudimas neatlygina šių paslaugų. Todėl Danijos institucijų praktika šiuo atžvilgiu atrodo esanti teisėta ir nėra priežasties abejoti jos taikymu šiuo atveju. Tačiau tai nereiškia, kad atleidimas nuo mokesčio turi būti netaikomas tik kai paslaugų nekompensuoja socialinio draudimo institucijos – tai veikiau aplinkybė, kuri reikia atsižvelgti, tačiau kuri gali būti atmesta, pavyzdžiui, esant bentybei užtikrinti vienodą požiūrą (48).

87. Nagrinėjamoje byloje kitas šios sąlygos aspektas gali būti Danijos vyriausybės pareikštos abejonų (49), susijusių su valstybinio kamieninio lėstelių banku, kuriems lėstelių duodama iš altruistinių paskatų, socialiniu patrauklumu, palyginti su privačiais lėstelių bankais, kurie teikia paslaugas remdamiesi asmeniniais ar šeimos interesais. Jeigu šios abejonų būtų išreikštos kaip konkretus administracinėje praktikoje sistemiškai taikomas kriterijus, mano nuomone, jos taip pat galėtų būti teisėtas atsisakymo taikyti atleidimą nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą pagrindas.

88. Pažymėtina, kad abu šie aspektai priklauso atitinkamo mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos bendrojo intereso, kurį, kaip sprendime *Dornier* (50) nusprendė Teisingumo Teismas, turi būti atsižvelgta, sąvokai.

– Panašaus pobūdžio įstaiga

89. Tai kitas aspektas, kurio svarba nebuvo išsamiai išnagrinęta pastabose, tačiau Graikijos vyriausybė jį paminėjo nurodydama, kad, kaip ji mano, „deramai pripažinta“ reiškia „sveikatos institucijai deramai pripažinti? staiga?, panaši? ? ligoninė? ar gydymo arba diagnozavimo centras?“.

90. Nesvarbu, ar tai taip yra iš tikrųjų?, ?staiga vis dėlto turi būti panaši ? nurodytus teikėjus, kad atitiktų atleidimo nuo mokesčio kriterijus.

91. Savaimė suprantama, galutinai atsakyti ? šį klausimą turi nacionalinis teismas, tačiau iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir iš *CopyGene* bei Danijos vyriausybės pastabų atrodo, kad privatūs kamieninių ląstelių bankai neturi, mano nuomone, esminės ligoninės ir gydymo centro savybės ? priimti pacientus chirurginiam ir (arba) medicininiam gydymui ar priežiūrai. Kamieninių ląstelių bankas gali atrodyti esantis labiau panašus ? diagnozavimo centrui, kurie nebūtinai priima pacientus ir kurių veikla gali apimti ląstelių gyvybingumo tyrimą, t. y. veiklą, kuri taip pat vykdo *CopyGene*. Tačiau iš bylos medžiagos matyti, kad *CopyGene*, bent jau veikdama kaip kamieninių ląstelių bankas, neteikia jokių diagnozių (tai suprantant kaip veiklą, kuria siekiama nustatyti sveikatos sutrikimą, paneigti jį esant ar nustatyti jo sunkumą), o jeigu tai tiesa, manau, kad ji negali būti taip paprastai laikoma panašia ? diagnozavimo centru (51).

– Deramai pripažinta ?staiga

92. Trečiajame klausime pagrindinis dėmesys sutelkiamas ? tai, ar (atskirai ar kartu) tam tikros aplinkybės (profesionalaus medicinos personalo ?darbinimas, tai, kad valstybinis sveikatos draudimas neatlygina paslaugų, ir leidimas tvarkyti virkštelės kamienines ląsteles) būtinai reiškia, jog nacionalinis teismas turi (ar neturi) laikyti *CopyGene* „deramai pripažinta“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

93. Pirma, šiuo atžvilgiu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad „sveikatos priežiūros“ sąvoka šios nuostatos prasme gali neapimti tam tikrų medicinos personalo suteiktų pagrindinių paslaugų (52). Taigi nėra priežasties manyti, kad dėl to, jog „glaudžiai susijusios“ paslaugos teikiamos dalyvaujant šiam personalui, jį ?darbinanti ?staiga automatiškai pripažįstama. Todėl manau, kad Danijos institucijos gali teisėtai taikyti kriterijų, pagrįstą tuo, ar paslaugas suteik? ?galiotas medicinos personalas, kuris veik? neperžengdamas savo ?galiojimą rib??. Darytina išvada, kad jei šis kriterijus taikomas nuosekliai ir jei *CopyGene* profesionalus medicinos personalas, teikdamas nagrinėjamas paslaugas, neatitinka šio kriterijaus, vien tai, kad jie yra kvalifikuoti sveikatos profesionalai, neužkerta kelio Danijos institucijoms atsisakyti pripažinti *CopyGene* atleidimo nuo mokesčio taikymo tikslais.

94. Jau minėjau (53), kad tai, jog socialinio draudimo institucijos ?kio subjekto paslaugų nekompensuoja (ar kompensuoja tik iš dalies), yra aplinkybė, kurių sprendime *Dornier* Teisingumo Teismas pripažino svarbia. Dėl „tokių pačių socialinių sąlygų“ laikiausi nuomonės, kad tai yra aplinkybė, galinti pateisinti atsisakymą netaikyti atleidimo nuo mokesčio. Negaliu prieiti prie kitokios išvados šio aplinkybės nagrinėjama deramo pripažinimo atžvilgiu.

95. Paprastai skaitant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą „deramai pripažinta“ gali atrodyti ?staiga, kuri pripažinta siekiant taikyti atleidimą nuo mokesčio. Kai, kaip ir nagrinėjamoje byloje, nacionalinėje teisėje nėra jokio nacionalinio mechanizmo tokiam pripažinimui konkrečioje PVM srityje, reikia nagrinėti kitas teisės nuostatas – sprendime *Dornier* Teisingumo Teismas nusprendė, kad pripažinimas nebūtinai turi būti ?tvirtintas nacionalinės mokesčių teisės nuostatose. Taigi ?staiga, kurios paslaugų kainą kompensuoja valstybinis sveikatos draudimas, gali būti laikoma „deramai pripažinta“, o ?staiga, kurios paslaugos nėra atlyginamos, teisėtai galima laikyti nepripažinta.

96. Lieka atsakyti ? klausim? d?l pagal nacionalinius teis?s aktus, kuriais perkeliama Audini? ir l?steli? direktyva, išduoto leidimo *CopyGene* tvarkyti virkštel?s kamienines l?steles.

97. Ar leidimas, išduotas šios direktyvos tikslais, reiškia, kad nagrin?jama ?staiga buvo „deramai pripažinta“ Šeštosios PVM direktyvos prasme?

98. Nemanau, kad šis leidimas automatiškai gali tur?ti tok? poveik?, nors, žinoma, aplinkyb? padeda ?rodyti pripažinim?.

99. Atsižvelgiant ? Šeštosios PVM direktyvos tekst? apskritai ir tai, kad medicinos mokslas nuolat vystosi, pagr?sta manyti, jog sveikatos prieži?ros ir glaudžiai susijusi? paslaug? s?vokos n?ra statiškos ir turi b?ti aiškinamos dinamiškai(54). Šis aiškinimas negali b?ti grindžiamas neobjektyviu kriterijumi, turi b?ti atsižvelgiama ? galin?ius atsirasti konteksto poky?ius.

100. Akreditavimu, paskyrimu, ?galiojimu ir licencijavimu pagal Audini? ir l?steli? direktyvos 6 straipsn? siekiama užtikrinti, kad žmogaus audini? ir l?steli?, numatyt? naudoti žmon?ms, bandymas, apdorojimas, konservavimas, saugojimas ir paskirstymas b?t? atliekamas laikantis tam tikr? kokyb?s ir saugos standart?. Šis naudojimas žmon?ms(55) dažniausiai yra naudojimas medicinos prieži?rai, atleistai nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus. Tiek, kiek taip yra iš tikr?j?, atrodyt? pagr?sta manyti, kad ?staiga, kuriai leista teikti papildomas audini? ir l?steli? bandymo, apdorojimo, konservavimo, saugojimo bei paskirstymo paslaugas, turi b?ti laikoma deramai pripažinta 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

101. Audini? ir l?steli? direktyva priimta atsižvelgiant ? medicinos mokslo inovacijas ir vystym?si, kurie daro ?tak? medicinos prieži?ros sampratai, ir taip – bet kokiam šios prieži?ros apibr?žimui. Šiomis aplinkyb?mis tai, kad *CopyGene* paslaugoms suteiktas leidimas ir jos reguliuojamos remiantis Audini? ir l?steli? direktyva, reiškia, jog ji vykdo su medicina susijusi? veikl?, kaip nurodyta šios direktyvos preambul?je.

102. Ta?iau vien to nepakanka, kad automatiškai ir privaloma tvarka b?t? suteiktas statusas „deramai pripažinta“. Aišku, kad valstyb?s nar?s, pripažindamos ?staigas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, turi didel? diskrecij?, tod?l negalima daryti išvados, jog d?l pripažinimo pagal Audini? ir l?steli? direktyv? b?tinai turi b?ti pripaž?stama ?staiga PVM tikslais. Svarbu tai, kad nagrin?jant tokias pa?ias ir konkuruojan?ias ?staigas mokes?i? institucij? poži?ris b?t? nuoseklus.

103. Šiuo atžvilgiu per pos?d? *CopyGene* advokatas patvirtino, kad Danijoje n?ra kito privataus kamienini? l?steli? banko. Tod?l nekyla klausimo d?l *CopyGene* diskriminavimo kito banko atžvilgiu remiantis tuo, kad kitos ?staigos, vykdan?ios panaši? veikl?, buvo „deramai pripažintos“ siekiant taikyti atleidim? nuo mokes?io. Ta?iau jei šios institucijos „deramai pripažino“ ?kio subjektus, teikian?ius tokias pa?ias paslaugas panašiose situacijose, diskriminacijos draudimas pagal Bendrijos teis? iš esm?s reikalaut?, kad *CopyGene* b?t? taip pat pripažinta.

104. Tad manau, kad *CopyGene* pagal Audini? ir l?steli? direktyv? perkelian?ius nacionalinius teis?s aktus išduotas leidimas n?ra savaime ir automatiškai užkertantis keli? Danijos mokes?i? institucijoms atsisakyti j? laikyti deramai pripažinta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

– Išvada d?l tre?io klausimo

105. Taigi pri?jau prie išvados, kad n? viena iš Teisingumo Teismo praktikoje ar prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nurodyt? s?lyg?, vertinam? atskirai ar kartu, nedraudžia

Danijos mokesčių institucijoms nuspręsti nelaikyti *CopyGene* „deramai pripažinta“ siekiant taikyti atleidimą nuo mokesčių. Tačiau šiomis sąlygomis taip pat nereikalaujama taip nuspręsti, nors „tokių pačių socialinių sąlygų“ ir „panašaus pobūdžio“ kriterijai gali reikalauti išnagrinėti atitinkamą situaciją išsamiau.

106. Šiomis aplinkybėmis galutinę analizę turi atlikti nacionalinis teismas. Jis turi nustatyti kiekvienos iš atitinkamų sąlygų lyginamąjį svorį ir patikrinti, ar atsisakymas taikyti atleidimą nuo mokesčių atitinka nustatytą administracinę ar kitą panašiose srityse nusistovėjusią praktiką, ypač susijusią su pagalbinių medicinos staigų statusu ir atleidimo nuo PVM atvejais.

– Ketvirtas klausimas

107. Ketinamo suteikti gydymo pobūdis – autologinis ar autogeninis – neturi, mano nuomone, įtakos atsakymui šio klausimo. Jis neturi jokios įtakos tam, ar staiga yra panaši ligoninė ar gydymo arba diagnostavimo centras, ar jos, kaip „deramai pripažintos“, statusui. Tačiau manau, kad šis klausimas susijęs su mano jau nagrinėjtais motyvais(56) dėl pageidavimo, kad kamieninė lėstelių bankai būtų valstybiniai, o ne privatūs, todėl tai gali būti aplinkybė, kuri reikėtų atsižvelgti vertinant, ar paslaugos teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams.

Paskutinė pastaba

108. Šioje analizėje iš esmės laikiausi prielaidos, kad *CopyGene* teikiamos bambos virkštelės kraujo paėmimo, gabenimo, ištyrimo ir laikymo paslaugos yra viena iš kelių susidedanti paslauga, kuri PVM atžvilgiu turi būti vertinama vienodai.

109. Žinau, kad *VAT and Duties Tribunal*, Mančesteris, neseniai pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą(57) klausima, ar įvairios vienos bambos virkštelės kraujo ir kamieninė lėstelių paėmimo, gabenimo, ištyrimo, laikymo ir prieinamumo užtikrinimo paslaugos sudedamosios dalys turi būti laikomos atskiromis paslaugomis PVM atžvilgiu, ir tai, kad atsakymas šio klausimo gali lemti skirtingus atleidimo nuo PVM rezultatus.

110. Kadangi ta byla buvo tik pradinėje proceso stadijoje, kai buvo paskirtas posėdis nagrinėjamoje byloje, šios dvi bylos nebuvo sujungtos ar nagrinėjamos kartu.

111. Taigi nagrinėjamoje byloje Teisingumo Teismas negavo jokių pastabų, kurios būtų susijusios su atskiru vertinimu. *Østre Landsret* taip pat neprašė paaiškinti šio klausimo. Todėl šioje išvadoje susilaikiau nuo bet kokio jo nagrinėjimo, nors žinau, kad atsakymas į jį galėtų turėti įtakos *CopyGene* paslaugų vertinimui PVM atžvilgiu.

Išvada

112. Atsižvelgdama į pirma nurodytus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui *Østre Landsret* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Tokia paslauga, kaip antai bambos virkštelės kraujo paėmimas, gabenimas, ištyrimas ir laikymas, laikytina glaudžiai susijusia su ligoninė ir sveikatos priežiūros paslaugomis 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, jei kraujas paimamas šiam tikslui ir negali būti naudojamas kitam tikslui. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, ar teikiant paslaugą tiksliai numatoma suteikti šias priežiūros paslaugas.

2. Paslauga, kuria nesiekama atitolinti sveikatos sutrikimo, jo išvengti arba užkirsti jam kelią ar

nustatyti jo latentinės ar ankstyvosios formos, nėra prevencinė medicinos paslauga, kuriai taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas.

3. Kad būtų taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, ne viešosios teisės reglamentuojama sąstaiga turi:

- teikti paslaugas tokiomis sąlygomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams,
- būti panaši ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrus ir
- būti deramai pripažinta šiuo tikslu.

Nacionalinė institucijai sprendimui nepripažinti tokio statuso neužkerta kelio:

- tai, kad tokias paslaugas, kaip antai bambos virkštelės kraujo paėmimas, gabenimas, ištyrimas ir laikymas, teikia profesionalus medicinos personalas, ar
- tai, kad nagrinėjama sąstaiga gavo pagal 2004 m. kovo 31 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2004/23/EB gyvendinamus nacionalinės teisės aktus išduotą leidimą tvarkyti kamienines ląsteles, imamas iš tokio kraujo,

tačiau šis sprendimas galima grįžti tuo, kad sąstaigos veikla finansuojama ne valstybinės sveikatos draudimo sistemos.

4. Atsakymams pirmąjį klausimą neturi reikšmės tai, ar paslaugos teikiamos autologinei ar alogeninei kamieninei ląstelei transplantacijai.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), nuo 2007 m. sausio 1 d. pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kurioje tos pačios nuostatos išdėstytos kita struktūra ir redakcija. Todėl tolesnės nuorodos į Direktyvą 2006/112 nereikia, kad tekstas yra identiškas Šeštajai direktyvai.

3 – Dabar nuostatos, numatytos Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje ir 132 straipsnio 1 dalies b d punktuose.

4 – Direktyvos 2006/112 134 straipsnio a punktas. Taip pat galima pažymėti, kad nors šis klausimas nebuvo pateiktas ir jis neatrodo svarbus šiai bylai, valstybės narės gali ir toliau atleisti nuo mokesčio ligoninių vykdomus sandorius, kuriems netaikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, jeigu šie sandoriai buvo atleidžiami iki 1978 m. sausio 1 d. (Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktas ir to paties straipsnio 4 dalis bei F priedo 10 punktas; Direktyvos 2006/112 371 straipsnis bei X priedo B dalies 7 punktas).

5 – 2004 m. kovo 31 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/23/EB, nustatanti žmogaus audinių ir ląstelių donorystės, sigijimo, ištyrimo, apdorojimo, konservavimo, laikymo bei paskirstymo kokybės ir saugos standartus (OL L 102, p. 48; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 8 t., p. 291).

6 – Audinių ir ląstelių direktyvos 3 straipsnio p ir r punktuose alogeninis panaudojimas

apibrėžiamas kaip iš vieno asmens paimtas ląstelės arba audinių naudojimas kitam asmeniui, o autologinis panaudojimas – kaip iš vieno asmens paimtas ląstelės arba audinių naudojimas tam pačiam asmeniui.

7 – Žr. http://ec.europa.eu/european_group_ethics/docs/avis19_en.pdf.

8 – Remiantis vienu šaltiniu (Samuel ir kt. „Umbilical cord blood banking: public good or private benefit“, *Medical Journal of Australia*, 188 t., Nr. 9, 2008 gegužė, p. 533), autologinio panaudojimo vėlesniame gyvenime tikimybė buvo apskaičiuota nuo 1 iš 20 000 iki 1 iš 200 000 bet kuriam asmeniui. Kitame šaltinyje (Nietfeld ir kt. „Lifetime probabilities of hematopoietic stem cell transplantation in the U.S.“, *Biology of Blood and Marrow Transplantation*, 14 t., Nr. 3, 2008 kovas, p. 316) nurodoma gerokai didesnė tikimybė (tačiau kamieninės ląstelės, imamos iš kaulų čiulpo ir periferinio kraujo, taip pat gali būti naudojamos autologiniam gydymui, taip tikimybė gali būti mažesnė, jei ji susijusi vien su virkštelės kamieninėmis ląstelėmis).

9 – Kad būtų galima susidaryti išsamesnė vaizdė, be 14 punkte ir 7 išnašoje minėtos EGE nuomonės bei 8 išnašoje minėto straipsnio, ypač žr. Europos Tarybos Ministrų komiteto 2004 m. gegužės 19 d. priimtą rekomendaciją valstybųms narėms dėl autologinių bambos virkštelės kraujo bankų; J. Gunning „Umbilical cord cell banking: a surprisingly controversial issue“, *Ethics, Law and Society*, 2 t., 2006, p. 17; M. B. Agarwal „Umbilical cord blood transplantation: newer trends“, *Journal of the Association of Physicians of India*, 54 t., 2006 vasaris, p. 143; 2006 m. gegužės 25 d. priimtas *World Marrow Donor Association* (Pasaulinė kaulų čiulpo donorų asociacija) „Statement on the utility of autologous or family cord blood unit storage“; *Royal College of Obstetricians and Gynaecologists* (Akušerių ir ginekologų karališkasis koledžas), *Scientific advisory committee* (Mokslinis patariamasis komitetas) Nuomonė 2 „Umbilical cord blood banking“, peržiūrėta 2006 m. birželį; D. Batty „Umbilical cord best treatment for childhood leukaemia“ *Guardian*, 2007 m. birželio 8 d.; Haller ir kt. „Autologous umbilical cord blood infusion for type 1 diabetes“, *Experimental Hematology*, 36 t., Nr. 6, 2008 birželis, p. 710, ir interneto svetainė <http://parentsguidecordblood.org/>.

10 – Data nurodyta 14 punkte ir 7 išnašoje minėtoje EGE nuomonėje. Nors kaulų čiulpų kamieninių ląstelių transplantacijos pradėtos anksčiau, atrodo, kad jos taip pat „nesuklestėjo“ iki devintojo dešimtmečio (žr. Frederick R. Appelbaum „Hematopoietic-Cell Transplantation at 50“, *New England Journal of Medicine*, 357 t., 2007 m. spalio 11 d., p. 1472).

11 – Iš tiesų vis dar numatytas Direktyvos 2006/112/131 ir paskesniuose straipsniuose.

12 – Žr. neseniai priimto 2008 m. spalio 18 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, Rink. p. I-0000) 16-18 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Panašiai generalinis advokatas F. G. Jacobs, atskirdamas „siauro“ ir „siaurinamojo“ aiškinimo sąvokas, pasakė, kad „atleidimas nuo mokesčio turi būti aiškinamas siaurai, tačiau nepanaikinant šio atleidimo. <...> Atitinkamai atleidimo nuo mokesčio apribojimais turi būti aiškinami siaurai, tačiau šis aiškinimas neturi viršyti to, kas numatyta. Atleidimas nuo mokesčio ir jo apribojimas turi būti aiškinami taip, kad šis atleidimas būtų taikomas tam, kam buvo skirtas, ir niekam daugiau“ (2001 m. gruodžio 13 d. Išvada byloje *Zoological Society of London*, C-267/00, Rink. p. I-3353, 19 punktas).

13 – Žr., pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 19 punktą ir nurodytą teismo praktiką; 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 52 punktą ir nurodytą teismo praktiką.

14 – Žr. sprendimo *Ygeia* 27 ir 28 punktus ir nurodytą teismo praktiką.

- 15 – Žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C?106/05, Rink. p. I?5123, 25?27 punktus ir nurodyt? teismo praktik?; taip pat žr. sprendimo *Ygeia* 24 punkt?.
- 16 – Žr. 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C?212/01, Rink. p. I?13859, 42 punkt?.
- 17 – Žr. sprendimo *Ygeia* 18 ir 25 punktus ir nurodyt? teismo praktik?.
- 18 – Žr. sprendimo *Unterpertinger* 40 punkt?.
- 19 – 2002 m. rugs?jo 10 d. Sprendimas *Kügler*, C?141/00, Rink. p. I?6833.
- 20 – 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *Dornier*, C?45/01*Dornier*, Rink. p. I?12911.
- 21 – 2003 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *D'Ambrumenil and Dispute Resolution Services*, C?307/01, Rink. p. I?13989.
- 22 – Sprendimas *L.u.P.*
- 23 – 2000 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *D*, C?384/98, Rink. p. I?6795.
- 24 – Sprendimas *Kügler*.
- 25 – Sprendimai *Unterpertinger* bei *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*.
- 26 – 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?76/99, Rink. p. I?249, 24 ir paskesni punktai.
- 27 – Sprendimas *Ygeia*.
- 28 – Atrodo, kad šis apribojimas nurodytas *CopyGene* sutartyse su t?vais. Per pos?d? *CopyGene* ir Danijos vyriausyb?s advokatas nurod?, kad to reikalaujama Danijos teis?s aktuose. Iš ties? negalima atmesti, kad kitomis aplinkyb?mis bambos virkštel?s kraujas gali b?ti paimamas moksliniams bandymams ar kitiems nei ligonini? ar sveikatos prieži?ros tikslams. Savaime suprantama, kai tikslas nesusij?s su tokia prieži?ra, nagrin?jamas atleidimas nuo mokes?io negali b?ti taikomas.
- 29 – Žr. 26 punkt?.
- 30 – Taip pat žr. mano nuomon?s sujungtose bylose *Sturgeon ir kt.*, C?402/07 ir C?432/07, Rink. p. I?0000, 93 ir 94 punktus.
- 31 – Sprendimo *Dornier* 35 punktas ir sprendimo *Ygeia* 18 punktas.
- 32 – Žr., pavyzdžiui, 1996 m. vasario 29 d. Sprendim? *INZO*, C?110/94, Rink. p. I?857 ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendim? *Ghent Coal Terminal*, C?37/95, Rink. p. I?1.
- 33 – Žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?287/00, Rink. p. I?5811, 48 ir 49 punktus ir sprendimo *Ygeia* 26 ir 27 punktus.
- 34 – Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Unterpertinger*, *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* bei *L.u.P.*
- 35 – Ta?iau žr. 43 punkt?.

36 – Žr. 57 punkt?.

37 – Žr. sprendimo *Dornier* 52 punkt?.

38 – 64?67 punktai.

39 – Kuriuo atleidžiamos „su socialine r?pyba ir socialine apsauga susijusios paslaugos bei prek?s, ?skaitant paslaugas, kurias teikia seneli? namai, viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstyb?s nar?s pripažintos labdaros organizacijomis“.

40 – Sprendimo *Dornier* 69 ir 72?76 punktai ir sprendimo *Kügler* 56?58 punktai.

41 – Žr. taip pat 27 punkto lentel?.

42 – Siekdama išsamumo primenu, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte leidžiama nustatyti tam tikras s?lygas kitiems subjektams nei viešosios teis?s subjektai (žr. 5 punkt?). Per pos?d? Danijos vyriausyb? nurod?, kad Danija nepasinaudojo šia nuostata. Ta?iau kitose valstyb?se nar?se tokias pa?ias paslaugas kaip ir *CopyGene* teikian?ioms laboratorijoms gali b?ti netaikomas atleidimas nuo mokes?io d?l vienos ar keli? s?lyg?. Taip pat reik?t? tur?ti omenyje, kad valstyb? nar? gali nustatyti s?lygas siekdama užtikrinti teising? ir s?žining? 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje numatyt? atleidimo nuo mokes?i? atvej? taikym? bei užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui.

43 – OL C 80, 1973, p. 1, 14 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas.

44 – Žr. B. J. M. Terra ir J. Kajus „A Guide to the Sixth VAT Directive“, IBFD, 1991, A t., p. 587.

45 – COM (83) 426 galutinis, 44 ir 45 punktai.

46 – COM (84) 648 galutinis (OL C 347, p. 5).

47 – Žr. taip pat 26 punkt?.

48 – Žr. pagal analogij? sprendimo *Dornier* 75 punkt?.

49 – Taip pat pla?iai nurodytos literat?roje (žr., *inter alia*, 8 ir 9 išnašose pateiktas nuorodas)

50 – Min?tas 72 punkte.

51 – Ta?iau žr. 43 punkt?.

52 – Žr. 37 punkt? ir 23 bei 25 išnašas.

53 – Žr. 74 ir 86 punktus.

54 – Taip pat žr. 48 punkt?.

55 – 3 straipsnio I punkte apibr?žtas kaip „išorinis arba vidinis <...> naudojimas recipientui žmogui ir ekstrakorporalini? j? panaudojimas“.

56 – Žr. 87 punkt?.

57 – Byla *Future Health Technologies*, C?86/09.