

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2009. gada 10. septembrī (1)

Lieta C-262/08

CopyGene A/S

pret

Skatteministeriet

(*Østre Landsret* (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN – Atbrīvojumi no nodokļa – Ar īrstāšanās slimnīcā un medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības, ko veic pienācīgā kārtībā atzītas, slimnīcā, medicīniskās aprūpes un diagnostikas centriem lūdzīgās iestādēs – Nabassaites asiņu ieguve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana

1. Kopienas PVN noteikumos ir paredzēts, ka no nodokļa cita starpā atbrīvo slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām “cieši saistītas darbības”, ko veic publisko tiesību subjekti, vai lūdzīgos sociālos apstākļos – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī “citas pienācīgā kārtībā atzītas lūdzīgās iestādes”.
2. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Dānijas *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa) vālas noskaidrot, vai šīs atbrīvojums no nodokļa attiecas uz nabassaites asiņu iegūvi, pārvadāšanu, analīzi un uzglabāšanu iespējami tīlīkai izmantošanai īrstnieciskos nolūkos, ja šos pakalpojumus sniedz privāta cilmes šūnu banka, kurai ir oficiāli atļauts veikt darbības ar šādu asiņu cilmes šūnām.

Attiecīgais Kopienas tiesiskais regulējums

PVN tiesiskais regulējums

3. Pamata tiesvedība attiecas uz pakalpojumiem, kuri sniegti pirms 2007. gada, tādēļ attiecīgais Kopienas PVN tiesiskais regulējums ir Sestā direktīvā (2).
4. Šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkts ir uzskaitīti atbrīvojumi no PVN “dažām darbībām sabiedrības interesēs”. Tajā ir īpaši ir paredzēts:

“Ciktīl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs atbrīvo turpmāk [tīlīk] minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas iedzīns apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgākārt atzītas līdzīgās iestādes;

c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādēšanu;

[..] (3).”

5. Saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, dalībvalstis katrā atbrīvojuma no nodokļa, kurš cita starpā paredzēts 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, piešķiršanu var pakārt vienam vai vairākiem no šetriem nosacījumiem – būtībā šādām organizācijām katrā ziņā jābūt bezpeļņas un/vai jādarbojas uz brīvprātības pamata, un/vai jānosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai vismaz zemākas nekā tās, ko par līdzīgiem pakalpojumiem noteikuši komercuzņēmumi, kas ir aplikti ar PVN, un/vai nepastāv konkurences izkropošanas iespēja attiecībā uz šādiem uzņēmumiem.

6. Saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmo ievilkumu prešu piegādei un pakalpojumu sniegšanai nevar piešķirt atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja vien tas “nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem” (4).

Audu un šķūnu direktīva

7. Kvalitātes un drošības standarti cilvēka audu un šķūnu ziedošanai, ieguvei, testēšanai, apstrādei, konservācijai, uzglabāšanai un izplatīšanai ir noteikti Audu un šķūnu direktīvas (5) 1. pantā, kurā ir noteikts, ka tā attiecas uz audiem un šķūnām, “ko paredzēts izmantot cilvēkiem, lai nodrošinātu augstu cilvēka veselības aizsardzības līmeni”. Turklāt šīs direktīvas preambulas paskaidrots, ka cilvēka audu un šķūnu transplantācija “ir strauji augoša medicīnas joma, kas piedāvā lieliskas iespējas visā neirstejamā slimību ārstēšanai” (pirmais apsvērums), un tā lielā mērā atsaucas uz ārstniecisko un terapeitisko izmantošanu, ko regulē šī direktīva. Septītajā apsvērumā ir norādīts, ka direktīva ir jāpiemēro nabassaites cilmes šķūnām.

8. Audu un šķūnu direktīvas 6. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis nodrošina, ka visus audu centrus, kur notiek cilvēka audu un šķūnu, ko paredzēts izmantot cilvēkiem, testēšanas, apstrādes, konservācijas, uzglabāšanas vai izplatīšanas darbības, šīm darbībām ir akreditējusi, iecēlusi, pilnvarojusi vai licencējusi kompetentā iestāde.”

Fakti, process un prejudiciālie jautājumi

9. Iesniedzējtiesas lūmums ir paskaidrots, ka cilmes šķūnas ir nenobriedušas šķūnas, kas spēj pašas atjaunoties un atjaunot citas noteiktas ģenētiskās šķūnas. Tās var iegūt no embrijiem, nabassaites asinīm, kaula smadzeņu vai perifērajām (proti, cirkulācijā esošām) asinīm un izmantot, lai ārstētu slimības, kad trūkst vai ir iznīcinātas noteiktas šķūnas. Tāpēc ne visas cilmes šķūnas var lietot visa veida slimību ārstēšanai, dažos gadījumos par labāku ir atzīstamas nabassaites asiņu cilmes šķūnas (turpmāk tekstā – “nabassaites cilmes šķūnas”).

10. *CopyGene A/S* (turpmāk tekstā – “*CopyGene*”), Skandināvijas lielākā privātā cilmes šķūnu banka, piedāvā vecākiem nabassaites asins ieguves, pērvadāšanas, analīzes un uzglabāšanas pakalpojumu, lai noteiktu sekojošu smagu slimību gadījumā viņu bērnam ārstēšanai varētu

izmantojot nabassaites cilmes šķēnās. Uz šiem pakalpojumiem neattiecas vai tos nekādā veidā neatmaksā Dānijas valsts veselības apdrošināšanas sistēma.

11. Vispirms topošie vecāki paraksta līgumu ar *CopyGene* par asins iegūvi, pārvadāšanu un analīzi. Asinis tiek pārēmtas tūlīt pēc dzimšanas, ko veic pilnvarots medicīnas personāls, kurš arī ir parakstojis līgumu ar *CopyGene*. Tad tās tiek nogādātas *CopyGene* laboratorijā un analizētas, lai noteiktu, vai tajās ir pietiekoši dzīvīgu cilmes šķēnu, lai būtu pamats tās uzglabāt. Ja tā ir, vecāki var parakstīt vēlāc pagarināmu līgumu ar *CopyGene* par kriokonservāciju (sasaldēšanu) un uzglabāšanu.

12. Attiecīgās cilmes šķēnās var tikt izmantotas tikai slimnīcas aprūpei. Asins ir bērna īpašums, kuru pārstrādā mātē. *CopyGene* nepieder cilmes šķēnās un tam nav tiesību tās lietot izpētei, transplantācijai vai citiem komerciāliem nolūkiem.

13. Iesniedzējtiesas lēmums ir apgalvots, ka nabassaites cilmes šķēnās ir izmantotas kopš 1988. gada, lai citu starpā pārstrādātu vīzi, un ka ilgākā laikā ir sagaidāms, ka tās tiks izmantotas vēl vairāku slimību pārstrādāšanai. Autotransplantācijas vai homotransplantācijas izmantošanai (6) paredzētās šķēnās tiek iegūtas dzemdību laikā un vairākumā gadījumu tiek sasaldētas uz nenoteiktu laiku līdz brīdim, kad varētu būt nepieciešama tās lietot terapeitiskos nolūkos.

14. Iesniedzējtiesas lēmums ir arī norādīts, ka 2004. gada 16. marta atzinumā par nabassaites asins turēšanas bankas īstajiem aspektiem (7) Dabaszinātņu tīkss un jaunu tehnoloģiju Eiropas grupa (turpmāk tekstā – “EGE”) tostarp apgalvoja, ka “varbūtība, ka paraugs varētu tikt lietots, lai pārstrādātu kādā bērnu, pagaidām ir niecīga, ņemot vērā terapeitiskās iespējas ir visai hipotētiskas un līdz šim brīdim nav norādes, ka šā brīža pētījumi novedīs pie savas nabassaites asins šķēnu īpašas terapeitiskas izmantošanas”, bet citos jaunākos zinātniskos dokumentos ir apgalvots, ka ņemot vērā iespējas ir reālas un nozīmīgas.

15. Saskaņā ar Dānijas tiesību aktiem, ar kuriem ir transponēta Audu un šķēnu direktīva, *CopyGene* ir atļauts veikt darbības ar nabassaites cilmes šķēnu autotransplantācijas izmantošanas nolūkā. Tā iegūtajās arī citu Dānijas cilmes šķēnu banku, kurai ir atļauts veikt darbības ar cilmes šķēnu gan autotransplantācijas, gan homotransplantācijas izmantošanas nolūkā. Līdz ar to *CopyGene* tagad uzmana 2000 cilmes šķēnu paraugu, ko tā ir ieguvusi autotransplantācijas izmantošanai, un 1000 paraugu gan autotransplantācijas, gan homotransplantācijas izmantošanai, ko bija ieguvusi šā otra banka. *CopyGene* darbības citu starpā regulā Dānijas Veselības ministrijas vadītajā bioloģiskās bankas veselības jomā.

16. Šis bērtība ir tas konteksts, kurā *CopyGene* apgalvo, ka aplūkotajiem pakalpojumiem jābūt atbilstīgiem no PVN kā darbībām, kuras ir cieši saistītas ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, ko veic slimnīcā, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem līdzīgās, pienācīgā kārtā atzītas iestādēs. *Skateministeriet* (Nodokļu ministrija) uzskata, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar nodokli.

17. Tādēļ *Østre Landsret* līdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

“1) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā iekļautais jēdziens “ar slimnīcas aprūpi “cieši saistītas” darbības” ir interpretējams tādi, ka tas ietver temporālo nosacījumu, proti, ka slimnīcas aprūpei, ar kuru pakalpojumi ir cieši saistīti, ir jābūt reālai un veiktai konkrētā veidā, uzskatā vai ievērojami, vai arī pietiek ar to, ka šie pakalpojumi tikai varētu būt cieši saistīti ar iespējamu vēlāc neesošu vai vēlāc nenoteiktu slimnīcas aprūpi, līdz ar ko cilmes šķēnu bankas pakalpojumi, proti, jaundzimušo autotransplantācijai paredzētu nabassaites asiņu iegūve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana, ietilpst šajā jēdzienā?”

Vai šaj? sakar? ir noz?me tam, ka iepriekš min?tos pakalpojumus var veikt tikai dzemd?bu laik??

2) Vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas attiecas uz visp?r?giem prevent?vos nol?kos sniegtiem pakalpojumiem, kad tie tiek sniegti pirms slimn?cas vai medic?nisk?s apr?pes sniegšanas un pirms v?l š?da apr?pe ir nepieciešama gan no vesel?bas, gan tempor?l? aspekta?

3) Vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkt? min?tais j?dziens "citas pien?c?g? k?rt? atz?tas l?dz?gas iest?des" ir interpret?jams t?d? veid?, ka tas attiecas ar? uz priv?t?m cilmes š?nu bank?m, kuru pakalpojumus – ko sniedz profesion?ls medic?nas person?ls, proti, medm?sas, vecm?tes un biolo?isk?s anal?zes speci?listi, – veido jaundzimuš? nabassaites asi?u ieguve, p?rvad?šana, anal?ze un uzglab?šana autotransplant?cijai, kas j?veic iesp?jamas slimn?cas apr?pes laik? n?kotn?, kaut ar? min?t?s cilmes š?nu bankas nesa?em nek?du atbalstu no valsts soci?l? nodrošin?juma sist?mas un t?m izmaks?t? atl?dz?ba netiek segta no š?s sist?mas l?dzek?iem?

Vai šaj? sakar? ir noz?me tam, ka atbilstoši valsts likumam, ar kuru ir transpon?ta [Audu un š?nu direkt?va], priv?tai cilmes š?nu bankai k?das dal?bvalsts kompetent?s vesel?bas aizsardz?bas iest?des ir at??vušas veikt darb?bas ar cilv?ka audiem un š?n?m – apstr?d?jot, konserv?jot un uzglab?jot no nabassaites asin?m ieg?tas cilmes š?nas autotransplant?cijas veikšanai?

4) Vai, lai atbild?tu uz pirmajiem trim jaut?jumiem, noz?me ir tam, ka min?tie pakalpojumi tiek sniegti saist?b? ar n?kotn? iesp?jamu homotransplant?ciju un tos sniedz priv?ta cilmes š?nu banka, kurai k?das dal?bvalsts kompetent?s vesel?bas aizsardz?bas iest?des ir at??vušas veikt darb?bas ar cilv?ka audiem un š?n?m – apstr?d?jot, konserv?jot un uzglab?jot no nabassaites asin?m ieg?tas cilmes š?nas autotransplant?cijas veikšanai – atbilstoši valsts likumam, ar ko ir transpon?ta [Audu un š?nu direkt?va]?"

18. Rakstiskus un mutiskus apsv?rumus ir iesniegusi *CopyGene*, D?nijas un Grie?ijas vald?bas un Komisija.

V?rt?jums

Ievada piez?mes

19. Gan ieniedz?jtiesas l?mum?, gan apsv?rumos Tiesai ir min?ti zin?tniski un ?tiski jaut?jumi, kas saist?ti ar nabassaites cilmes š?nu uzkr?šanu, it ?paši priv?to uzkr?šanu autotransplant?cijas izmantošanai. Š?iet, t? ir str?d?ga joma.

20. Zin?tniskie iebildumi citu starp? attiecas uz: cilmes š?nu kvalit?tes nenoteikt?bu p?c ilgstošas kriokonserv?cijas; mazo ieg?to š?nu apjomu katr? gad?jum?; zem?ku veiksmes koeficientu k? kaula smadze?u cilmes š?nu gad?jum?; un nelielo saites cilmes š?nu transplant?ciju skaitu, kas veiktas, lai ?rst?tu ierobežotu skaitu apst?k?u. Ta?u past?v?gi tiek veikts progress un š?di iebildumi bieži ir maig?k un ret?k izteikti nek? iepriekš, turkl?t saites cilmes š?nu ieg?šana ir vienk?rš?ka un maz?k invaz?va nek? kaula smadze?u cilmes š?nu ieg?šana, un t?s ir noder?g?kas noteikta veida ?rst?šanai. Cit? l?men? uzkr?šana autotransplant?ciskai ?rst?šanai var b?t maz?k lietder?ga k? uzkr?šana homotransplant?ciskai ?rst?šanai, jo š?nas no paša b?rna nabassaites asin?m ir ierobežot? skait? un t?s nevar izmantot ?en?tisku slim?bu ?rst?šanai (8).

21. ?tikas jaut?jumi cita starp? attiecas uz: iesp?ju, ka saites asi?u ieguve trauc?t dzemd?b?m un apdraud?t b?rna vai m?tes labkl?j?bu; risku, ka vec?kus var p?rliecin?t maks?t par galu gal?

liekiem pakalpojumiem, pamatojoties ar p?rsp?l?tiem sol?jumiem; valsts finans?tu banku nopelnus altruistiski ziedotu cilmes š?nu uzkr?šan? homotransplant?ciskai ?rst?šanai pret?ji priv?t?m bank?m, kuras nosaka maksu par š?nu uzkr?šanu donora vai vi?a ?imenes ?rst?šanai; nepie?emam?bu izsl?gt ikvienu iesp?ju, kas var?tu gl?bt dz?v?bu; un nepieciešam?bu nodrošin?t, ka cilmes š?nu pieejam?ba nav atkar?ga no etniskas grup?šanas.

22. T?d?? es nepretend?ju sniegt piln?gu un l?dzsvarotu, deta??s akur?tu, priekšstatu – mans nodoms ir dot tikai aptuvenu uzmetumu par daž?m izteiktaj?m baž?m (9). Un es nepaužu nek?du viedokli par š?m baž?m.

23. Es nevaru nov?rt?t pašreiz?j?s zin?tnisk?s zin?šanas par iesp?jamo saites cilmes š?nu uzglab?šanas noder?bu ?rst?šanai ar autotransplant?ciju vai homotransplant?ciju.

24. T?pat es neuzskatu, ka Tiesa var to izdar?t, it ?paši t?p?c, ka “past?voš?s zin?tnes atzi?as” past?v?gi att?st?s, turkl?t bieži vien strauji. Turkl?t Tiesas loma prejudici?l? nol?muma tiesved?b? nav noteikt š?da veida faktiskos apst?k?us – un pati iesniedz?jtiesa, kuras uzdevums ir izlemt š?dus jaut?jumus, nepauž nek?du gal?gu nost?ju par šo konkur?jošo uzskatu pamatot?bu.

25. L?dz ar to es nepiekr?tu priekšlikumam, kuru seviš?i skaidri ir izteikusi Komisija, ka Tiesas sniegt? Sest?s direkt?vas interpret?cija b?tu tieši vai netieši j?pamato ar past?voš?m zin?tnes atzi??m.

26. Tom?r viens fakts, ko atzinusi iesniedz?jtiesa un kam piekr?t gan *CopyGene*, gan D?nijas iest?des, ir, ka nabassaites cilmes š?nu izmantošana transplant?cijai b?t?b? attiecas uz laiku p?c 1988. gada (10). Tas var pal?dz?t, ja paturam pr?t?, ka Sest?s direkt?vas 13. pant? uzskait?tie atbr?vojumi no nodok?a (11) ir sava veida paliekas no agr?kiem laikiem, jo direkt?va tika pie?emta soci?laj?, ekonomiskaj? un zin?tnes kontekst?, k?ds tas bija pirms apm?ram ?etriem gadu desmitiem, un t? nekad nav b?tiski groz?ta. T?d??, interpret?jot atbr?vojuma no nodok?a formul?jumu, b?tu piem?roti ?emt v?r? situ?cijas, kuras nebija paredz?tas 1977. gad?, – gan medic?nas progresu, gan main?g?s pieejas vesel?bas apr?pei pag?jušo gadu gait?.

13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta strukt?ra

27. Izskatot uzdotos jaut?jumus, man š?iet svar?gi, lai b?tu skaidrs priekšstats par Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta strukt?ru, kas, manupr?t, var?tu tikt att?lota š?di:

Saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu atbr?vojums no PVN ir tad, ja

sniegtais pakalpojums ir

UN

pakalpojuma sniedz?js

slimn?cas vai medic?nisk? apr?pe

VAI

ar slimn?cas un medic?nisko apr?pi cieši saist?tas darb?bas

ir publisko tiesību subjekts

VAI

sniedz pakalpojumu sociālos apstākļos, kas iedzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem

UN

ir slimnīca, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centrs

VAI

ir cita iedzīga iestāde

UN

ir pienācīgā kārtā atzīta

28. “Cieši saistītu darbību” definīcija ir strīda objekts šīs lietas pirmajā, otrajā un ceturtajā jautājumā, un “pienācīgā kārtā atzītu iedzīgu iestāžu” definīcija – trešajā un ceturtajā jautājumā.

29. Man šiet labāk apskatīt šos jautājumus, drīzāk balstoties uz normas struktūru, nevis uzdoto jautājumu noteiktos ietvaros. Es aplūkošu, pirmkārt, attiecīgo pakalpojumu pazīmes (pirmais, otrais un ceturtais jautājums) un, otrkārt, pakalpojuma sniedzēja pazīmes (trešais un ceturtais jautājums), cenšoties pievērst uzmanību visiem jautājumiem, kurus valsts tiesa vēlās noskaidrot.

Pakalpojumu pazīmes (pirmais, otrais un ceturtais jautājums)

Tiesas judikatūra

30. Tiesa ir vairākkārtīgi noteikusi, ka atbrīvojumi no nodokļa Sestās direktīvas 13. pantā ir autonomi Kopienas tiesību jēdzieni. Izmantotie vārdi ir interpretējami šauri kā atkāpe no vispārīgā principa, ka PVN tiek iekasēts par visiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti par atlīdzību. Tomēr tas nenozīmē, ka tie būtu jāinterpretē tā, ka tiem tiktu liegta to paredzētā nozīme. Tie ir jāinterpretē, ņemot vērā kontekstu un direktīvas sistēmu, it īpaši attiecīgā atbrīvojuma mērķi. Turklāt 13. panta A daļā nav paredzēts atbrīvot no nodokļa visas darbības sabiedrības interesēs, bet tikai tās, kuras ir uzskaitītas un sīki aprakstītas (12).

31. Daži no šiem atbrīvojumiem no nodokļa attiecas uz piegādēm vai darbībām, kas ir raksturīgas, cieši saistītas vai saistītas ar pamata piegādi, kas ir atbrīvota no nodokļa sabiedrības interesēs. Vispārīgi Tiesa ir atzinusi, ka uz pakalpojumiem, kas ir papildpakalpojumi, ir attiecināms tas pats nodokļu režīms, kas uz pamata pakalpojumu. Abos gadījumos tā ir atzinusi, ka nejauša, saistīta, attiecināma vai papildu piegāde ir tāda, kas pati par sevi nav patērētāja mērķis, bet līdzeklis, lai labāk izbaudītu piegādēto pamata pakalpojumu (13). Tomēr piegāde, kura nav būtiska pamata pakalpojuma mērķa sasniegšanai, kaut arī to varētu uzskatīt par to, noderīgu šim pakalpojumam, nav uzskatāma par cieši saistītu (14).

32. It ?paši attiec?b? uz darb?b?m, kuras cieši saist?tas ar slimn?cu un medic?nas apr?pi, judikat?r? ir sniegtas vair?kas t?l?kas nor?des.
33. Pirmk?rt, 13. panta A da?as 1. punkta b) un c) apakšpunktos paredz?to atbr?vojumu no nodok?a m?r?is ir samazin?t vesel?bas apr?pes izmaksas. Abos apakšpunktos j?dziens “medic?nisk? apr?pe” ir j?interpret? vien?di, jo to m?r?is ir izsme?oši noteikt medic?nisko pakalpojumu atbr?vojumus no nodok?a: to, kuru m?r?is ir diagnostic?t, apr?p?t un iesp?jam? apjom? apkarot slim?bas vai vesel?bas trauc?jumus (15). Medic?nisk? pakalpojuma m?r?is nosaka to, vai tas ir j?atbr?vo no nodok?a; ja no konteksta ir redzams, ka t? pamata m?r?is nav vesel?bas aizsardz?ba, uztur?šana vai atjaunošana, bet k?ds cits m?r?is, atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams (16).
34. Pakalpojumi ir cieši saist?ti ar slimn?cu vai medic?nas apr?pi tikai tad, ja tie faktiski ir sniegti papildus apr?pei, kas pacientiem sniegta k? pamata pakalpojums, tikai tad, ja tie ir lo?iski saist?ti ar š?du apr?pi, un tikai tad, ja tie ir š?s apr?pes sniegšanas procesa b?tisks posms, lai sasniegtu t? terapeitiskos m?r?us, jo tikai t?di pakalpojumi var ietekm?t vesel?bas apr?pes, kuru šis atbr?vojums no nodok?a padara pieejamu, izmaksas (17).
35. Tom?r terapeitisk? m?r?a j?dziens nav j?saprot p?r?k sašaurin?ti. Saska?? ar 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu no nodok?a var tikt atbr?voti prevent?vi medic?niskie pakalpojumi. P?rbaudes un prevent?v?s medic?nisk?s apr?pes iek?aušana “medic?nisk?s apr?pes sniegšan?” ir savienojama ar vesel?bas apr?pes izmaksu samazin?šanas m?r?i pat tad, ja attiec?g?s personas necieš no slim?bas vai vesel?bas trauc?jumiem (18).
36. Darb?bas, kas ir uzskat?mas par medic?nisko apr?pi, ietver: terapeitisko apr?pi k? da?u no ambulatorajiem pakalpojumiem, ko sniedz kvalific?ts medm?s person?ls (19); psihoterapeitisko ?rst?šanu, ko veic kvalific?ts psihologs (20); medic?nisko izmekl?jumu veikšanu vai asins vai citu paraugu ?emšanu, lai p?rbaud?tu slim?bas esam?bu, darba dev?ju vai apdrošin?t?ju v?rd? vai medic?nisk?s sp?jas ce?ošanai apliecin?šanu, ja š?du pakalpojumu pamata m?r?is ir attiec?g?s personas vesel?bas aizsardz?ba (21), un medic?nisk?s p?rbaudes, kas ?auj apsekot un p?rbaud?t pacientus, pirms ir nepieciešams diagnostic?t, apr?p?t vai ?rst?t potenci?lo slim?bu, ko ir noteicis ?imenes ?rstis un veic neatkar?ga priv?ta laboratorija (22).
37. Pakalpojumi, kuri ir uzskat?ti par t?diem, kas nav medic?nisk? apr?pe, ir: ?en?tisk?s p?rbaudes, ko ?rstis veic, lai noteiktu paternit?ti (23); visp?rj? apr?pe un pal?dz?ba m?j?s, kas sniegta k? da?a no ambulatora pakalpojuma (24), un ?rsta zi?ojums par personas vesel?bas st?vokli kara vai nesp?jas pensijas pras?bas sakar? vai saist?b? ar tiesved?bu par miesas boj?jumiem (25).
38. Judikat?r? ir maz?k gad?jumu attiec?b? uz pieg?d?m, kuras ir vai nav atz?tas par “cieši saist?t?m darb?b?m”, kad pamata pakalpojums ir slimn?cu vai medic?nisk? apr?pe, kuru regul? 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts.
39. No vienas puses, Tiesa ir noteikusi, ka, ja atz?ts vesel?bas apr?pes darbinieks noz?m? anal?zes ar m?r?i diagnostic?t un terapeitisk? nol?k?, pacienta anal?žu parauga p?rs?t?šana, kas lo?iski notiek laik? starp anal?žu parauga no?emšanu un pašu anal?žu veikšanu, ir cieši saist?ta ar anal?z?m un t?d?j?di ir atbr?vota no PVN (26).
40. No otras puses, ja slimn?ca vai cita iest?de, kuru regul? 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts, stacion?rajiem pacientiem sniedz telekomunik?ciju pakalpojumu vai iz?r? telev?ziju, vai nodrošina gultas vai malt?ti pacienta viesiem, t?s nav ar slimn?cu vai medic?nas apr?pi cieši saist?tas darb?bas, ja vien: i) t?s nav b?tiskas, lai sasniegtu terapeitiskos apr?pes

m?r?us, un ii) to pamata m?r?is nav g?t papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, kuriem j?maks? PVN (27).

Piem?rošana izskat?maj? liet?

– Pirmais jaut?jums

41. Vispirms, ne iesniedz?jtiesa, ne ar? k?ds no apsv?rumu iesniedz?jiem nav ierosin?jis, ka attiec?gos pakalpojumus pašus par sevi var?tu atz?t par medic?nisko apr?pi, kas ir atbr?vota no PVN.

42. Š?iet, t? ir pareiz? pieeja. No iesniedz?jtiesas l?muma ir skaidrs, ka nabassaites cilmes š?nu ieguves, p?rvad?šanas, anal?zes un uzglab?šanas – t?, k? to dara *CopyGene*, – tiešais m?r?is nav esošu slim?bu vai vesel?bas trauc?jumu diagnoze, ?rst?šana vai nov?ršana, vai vesel?bas aizsardz?ba, uztur?šana vai atg?šana.

43. Tom?r tas neizsl?dz iesp?ju, ka citos apst?k?os nabassaites asi?u ieguvei un anal?zei (un ikvienai ar to saist?tai p?rvad?šanai un uzglab?šanai) var?tu b?t diagnostikas m?r?is, ko Tiesa ir atzinusi par t?du, kas ietilpst medic?nas apr?p?. Tiesas s?d? *CopyGene* advok?ts nor?d?ja, ka gad?jum?, kad donora ?imen? ir zin?ma iedzimta slim?ba, paraugs var tikt p?rbaud?ts attiec?b? uz š?s slim?bas esam?bu. Tas, protams, ir j?nosaka valsts tiesai t?pat k? jaut?jums, vai p?rbaudei ir k?ds patiess diagnostikas m?r?is, kas neb?tu tikai da?a no p?rbaudes saist?b? ar šo š?nu dz?vots?ju.

44. T?d?? b?tiskais jaut?jums ir, vai attiec?gie pakalpojumi var b?t “cieši saist?ti” ar slimn?cu vai vesel?bas apr?pi.

45. L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir skaidri noteikts, ka cilmes š?nas, uz ko attiecas šie pakalpojumi, var tikt lietotas tikai slimn?cu apr?p?, iz?emot p?tniec?bu (28). Turkl?t no literat?ras ir skaidrs, ka ?paša ?rst?šana var main?ties, bet cilmes š?nu, taj? skait? nabassaites cilmes š?nu, izmantošana ?rstniec?b? sistem?tiski ietver transplant?ciju, lai aizst?tu š?nas, kuras ir kaut k? boj?tas. Nevar b?t šaubu, ka š?da izmantošana ietilpst slim?bu vai vesel?bas trauc?jumu ?rst?šanas vai apr?pes, vai vesel?bas atjaunošanas j?dzien?, un š?iet maza iesp?ja, ka tas var?tu notikt kaut kur citur, nevis slimn?c?.

46. Paral?le var tikt vilkta ar asins p?rliešanu vai org?nu transplant?ciju. Uz cilv?ka asi?u un org?nu pieg?d?šanu attiecas cits ?pašs atbr?vojums Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkt?. T?p?c var?tu apgalvot, ka š?das pieg?des ir cit? kategorij? nek? ar slimn?cu vai medic?nas apr?pi cieši saist?tas darb?bas. No cilv?ka audu un š?nu neiek?aušanas var?tu ar? secin?t, ka š?das pieg?des t?ši ir izsl?gtas no atbr?všanas no nodok?a.

47. Tom?r, ja 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkts nepast?v?tu, es nedom?ju, ka b?tu iesp?jams, ka Tiesa p?rliešanai paredz?to asi?u un transplant?cijai paredz?to org?nu ieguvi, p?rvad?šanu, anal?zi un uzglab?šanu atz?tu par ko citu, nevis ar slimn?cu vai medic?nas apr?pi cieši saist?t?m darb?b?m.

48. Turkl?t Sest?s direkt?vas 13. pant? min?to atbr?vojumu no nodok?a saraksts tika pie?emts aptuveni pirms ?etriem gadu desmitiem (29). Ir ticami, ka, ja cilv?ka š?nu lietošana terapeitiskiem m?r?iem 1970. gados b?tu tikpat labi att?st?ta, k? bija org?nu transplant?cija un asins p?rliešana, š?nu pieg?de b?tu min?ta 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkt?.

49. T?d?j?di, manupr?t, kad tiek ieg?tas, p?rvad?tas, analiz?tas un uzglab?tas konkr?ta cilv?ka š?nas, taj? skait? nabassaites cilmes š?nas, nol?k?, kas nevar b?t cits k? vien slim?bu vai

veselības traucējumu īrstāšana vai aprūpe, vai veselības atjaunošana, attiecīgajiem pakalpojumiem jābūt cieši saistītiem ar slimnīcu vai medicīnisko aprūpi, kurai ir tās pats mērķis. Kad šānas tiek izmantotas šādām mērķim, tās loģiski ir attiecīgās aprūpes sniegšanas daļa.

50. Valsts tiesa atsaucas uz iespējamo "temporālo nosacījumu". Tomēr, manuprāt, nevar uzskatīt, ka ilgums, kas ir starp šādu šānu iegūvi un medicīnisko izmantošanu, varētu ietekmēt vērējumu. Skaidrs, ka ilgums – asins, orgānu, cilmes šānu vai citu audu gadījums – var atšķirties un ir lielā mērā atkarīgs no izmantošanas iespējas biežuma, donora un saņēmēja saderīguma pakāpes un attiecīgā materiāla saglabājamības. Tomēr ikviens noteikts termiņš var būt tikai patvaļīgs.

51. Var būt nepieciešams tiesību aktos noteikt patvaļīgus ierobežojumus – piemēram, ilguma, vecuma vai truma ierobežojumus –, taču tas ir likumdevēja, nevis tiesas ziņ (30). Tāpat ne ar slimnīcu vai medicīnas aprūpes cieši saistītu pakalpojumu atbrīvošanas no nodokļa kontekstā vai pamata mērķa, vai Sestās direktīvas sistēmā nav nekas tāds, kas prasītu noteikt patvaļīgu atšķirību starp pakalpojumiem, kuri ir cieši saistīti ar slimnīcu un medicīnas aprūpi, un tiem, kuri tādi nav, pamatojoties tikai ar laiku.

52. Līdz ar to, ja cilvēka audi vai šānas tiek iegūtas, pārvadātas, analizētas un uzglabātas tikai slimnīcu vai medicīniskās aprūpes nolūkos, to, ka šie pakalpojumi ir cieši saistīti ar attiecīgo aprūpi, manuprāt, nevar apstrīdēt tikai ar faktu, ka, pirms materiāls tiek izmantots šajos nolūkos, var paiet kāds noteikts laiks. Tas tā būtu ikvienā gadījumā, bet visticamāk tad, kad faktiski nav iespējams iegūt nabassaites šānas saturošas asinis citādi kā vien dzimšanas laikā.

53. Valsts tiesa it paši vēlas noskaidrot, vai slimnīcas aprūpei, ar kuru pakalpojumi ir cieši saistīti, ir jābūt reālai un veiktai konkrētā veidā, uzskatīvai vai ieplēnotai, lai varētu piemērot atbrīvojumu no nodokļa.

54. Kaut arī Tiesa patiesi ir atzinusi, ka pakalpojumi ir cieši saistīti ar slimnīcu vai medicīnas aprūpi tikai tad, ja tie "faktiski" ir sniegti kā papildu pakalpojums šādai aprūpei (31), es ieteiktu, ka situācija, kad pakalpojumi ir faktiski sniegti un to nolūks ir vienīgi būt par nepieciešamu papildu pakalpojumu slimnīcu vai medicīnas aprūpei, izpilda šo prasību.

55. Piemēram, kad no donora ir paņemtas asinis pārliešanai, noteiktos gadījumos tās var būt paredzētas konkrētam saņēmējam noteiktas pastāvīgas, uzskatīvas vai ieplēnotas īrstāšanas ietvaros, bet pārsvarā asins ziedojumi ir paredzēti vēl neparedzētiem gadījumiem. Es neredzu nevienu iemeslu, kādā atšķirībai starp divām situācijām būtu jārada atšķirīga PVN piemērošana vai nu attiecībā uz asins, vai kādu citu audu vai šānu transplantāciju slimnīcas vai medicīniskās aprūpes nolūkos.

56. Valsts tiesas pirmā jautājuma pārdzīvais aspekts ir, vai neskaidrība attiecībā uz to, vai cilmes šānas kādreiz tiks faktiski izmantotas slimnīcas vai medicīnas aprūpei, var ietekmēt PVN piemērošanu attiecīgajiem pakalpojumiem.

57. Atkal es neredzu iemeslu, kādā tam būtu jārada kāda atšķirība. Tas, ka dažādu iemeslu dēļ dažādi paraugi nekad netiks lietoti, pieder pie medicīniskās īrstāšanas nolūka iegūto asiņu, orgānu, audu vai šānu rakstura. Man šķiet, ka ir svarīgi, lai pakalpojumi būtu sniegti ar medicīnisku mērķi un tos nevar novirzīt nevienam citam nolūkam. Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu tāda šķiet situācija attiecībā uz pamata lietotajiem pakalpojumiem. Turklāt, kad ir sniegts pamata pakalpojums (medicīniskā īrstāšana, izmantojot nabassaites cilmes šānas), saikne starp to un papildu pakalpojumu nekādi nav neskaidra.

58. Var veikt salīdzinājumu ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekamās

ien?koš?s summas, kuras ir paredz?tas izmantot ar nodokli neapliekamjiem dar?jumiem, v?l arvien var rad?t ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, pat ja šie dar?jumi paties?b? nekad nenotiek (32). Pat tad, ja atbr?vošana no nodok?a un ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir daž?di j?dzieni, ir skaidrs, ka Kopien? ties?b?s PVN piem?rošana ne oblig?ti ir atkar?ga no s?kotn?j?s izmantošanas k? visp?r?ja likuma.

59. Uz citiem jaut?jumiem ir nor?d?jušas D?nijas un Grie?ijas vald?bas un Komisija: pirmk?rt, vai attiec?gie pakalpojumi b?tu j?izsl?dz no atbr?vojuma no nodok?a t?d??, ka tie nav b?tiski attiec?b? uz slimn?cas vai medic?nisko apr?pi, kas ir atbr?voti no nodok?a; otrk?rt, vai tiem ir j?b?t izsl?gtiem, jo atbr?vojums nemazin?tu vesel?bas apr?pes izmaksas, un, trešk?rt, vai tiem ir j?b?t izsl?gtiem t?d??, ka tos nav noteicis ?rstis vai atz?ts vesel?bas apr?pes darbinieks.

60. T? ir taisn?ba, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunktu pieg?des nav atbr?votas no nodok?a atbilstoši 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktam, ja t?s nav b?tiskas dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a, un ka Tiesa ir nospriedusi, ka pakalpojumi nav uzskat?mi par b?tiskiem, ja tie ir tikai “?oti noder?gi”, lai sasniegtu no nodok?a atbr?vot?s pamata pieg?des m?r?i (33). Tom?r, manupr?t, ir skaidrs, ka, ja tiek veikta cilmes š?nu terapija, tad cilmes š?nu pieejam?ba ir uzskat?ma par b?tisku š?s terapijas veikšanai, nevis tikai par ?oti noder?gu. T?pat nav svar?gi, ka var b?t pieejami citi cilmes š?nu avoti (no kaula smadzen?m vai periferi?laj?m asin?m, vai cita donora); nevar b?t t?, ka alternat?vu past?v?šana vien sistem?tiski izsl?gtu atbr?vojumu no nodok?a. Turkl?t iesniedz?jtiesa apgalvo, ka kaula smadze?u vai periferi?lo asi?u cilmes š?nas nevar izmantot noteikta veida trauc?jumu gad?jum?. T?d?? es uzskatu, ka nav pamata izsl?gt atbr?vojumu no nodok?a, pamatojoties ar 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunktu.

61. T?pat ir taisn?ba, ka Tiesa ir vair?kk?rt nor?d?jusi, ka atbr?vojumu no nodok?a Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) un c) apakšpunkt? m?r?is ir samazin?t vesel?bas apr?pes izmaksas. D?nijas un Grie?ijas vald?bas iebilst, ka attiec?go pakalpojumu atbr?vošana no nodok?a šaj? gad?jum? š?s izmaksas nesamazin?s b?t?b? t?d??, ka tie nav saist?ti ar patieso ?rst?šanu. Tom?r, manupr?t, cikt?l nabassaites cilmes š?nas var izmantot medic?niskaj? apr?p? (un parasti t?s var), š?s apr?pes izmaksas tiks samazin?tas, atbr?vojot no PVN sagatavošanas pas?kumus, kas nepieciešami, lai š?s š?nas padar?tu pieejamas. Turkl?t es ieteiktu, ka, kaut ar? atbr?vošanas no nodok?a m?r?is patiesi ir samazin?t vesel?bas apr?pes izmaksas, atbr?vojums no nodok?a nav atkar?gs no t?, lai š?da samazin?šana tiktu sasniegta katras individu?las pieg?des gad?jum?.

62. D?nijas vald?ba nor?da faktu, ka atš?ir?b? no situ?cijas liet? Komisija/Francija, kur? Tiesa uzsv?ra faktu, ka anal?zes bija pas?t?jis pien?c?g? k?rt? atz?ts vesel?bas apr?pes darbinieks, *CopyGene* pakalpojumus nav noteicis neviens ?rstis vai vesel?bas apr?pes speci?lists. Tom?r šis sal?dzin?jums neš?iet ?sti viet?. Pamata pakalpojums taj? liet? bija anal?žu veikšana, kas ietilpa j?dzien? “vesel?bas apr?pe”; “cieši saist?t? darb?ba” bija parauga p?rs?t?šana, pakalpojums, ko pašu par sevi vesel?bas apr?pes darbinieks nebija pas?t?jis, bet kas bija šo anal?žu veikšanai nepieciešams papildin?jums. Izskat?maj? liet? nav šaubu par to, ka medic?nisk? apr?pe, kas ir pamata pakalpojums un vien?gais m?r?is, kam var lietot *CopyGene* pakalpojumus, tiks sniegta tikai tad, ja to b?s piepras?jis vai apstiprin?jis (un gandr?z noteikti veicis) ?rstis.

63. T?d?j?di es uzskatu, ka t?di pakalpojumi k? aprakst?tie ir ar slimn?cas un medic?nisko apr?pi cieši saist?tas darb?bas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

— Otrais jaut?jums

64. Valsts tiesa v?las noskaidrot, vai 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz

vispārīgās preventīvās nolikums sniegtiem pakalpojumiem, kas sniegti pirms slimnīcas vai medicīniskās aprūpes. Manuprāt, atbilde var būt šāda.

65. No judikatūras ir skaidrs, ka preventīvās nolikums sniegti pakalpojumi var tikt atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktu un ka tie pat drīzāk ir daļa no pašas slimnīcas vai medicīniskās aprūpes, nevis tikai cieši saistītas darbības (34).

66. Tomēr šī iet, tam šajā gadījumā nav pašas nozīmes. Es piekrītu *Skatteministeriet* paustajam viedoklim pamata tiesvedībā, ka saskaņā ar sniegto aprakstu nešī iet, ka attiecīgajiem pakalpojumiem būtu kāds preventīvs mērķis. Jādziena ierastajā nozīmē preventīvi medicīniskie pakalpojumi ir tie, kuri palīdz novērst, izvairīties vai pasargāt no slimības, traumas vai veselības problēmām vai palīdz atklāt apslēptas vai sīkotnīgas saslimšanas, lai varētu veikt laicīgu ārstēšanu. Tomēr *CopyGene* sniegtie pakalpojumi nodrošina, ka ir pieejami paši krājumi gadījumā, ja ir nepieciešama ārstēšana. To mērķis katrā ziņā nav novērst, izvairīties vai pasargāt no veselības traucējumu rašanās vai atklāt šādu traucējumu tādā apslēptā vai sīkotnīgā stadijā. Pat tad, ja šāda atklāšana varētu būt cits iespējams nabassaites cilmes šūnu ieguves mērķis, iesniedzējtiesas lūmums ir norādīts, ka tas nav *CopyGene* nolikums saistībā ar attiecīgajiem pakalpojumiem (35).

67. *CopyGene* iebilst, ka, ja dzemdību laikā ir iegūtas un uzglabātas nabassaites cilmes asinis, tās var tikt izmantotas, tiklīdz attiecīgā slimība ir atklāta, tādējādi palīdzot novērst slimības attīstīšanās daudz nopietnāku vai pat letālu stadiju. Tomēr tas, manuprāt, ir, lai sajauktu pamata pakalpojumu un papildpakalpojumu. Ārstēšanai, kurai šādas tiek izmantotas, var būt preventīvs vai ārstnieciskais raksturs, taču tas neietekmē šūnu ieguves, pārvadāšanas, analīzes un uzglabāšanas raksturu. Šīm darbībām pašām par sevi nav nekādu profilakses pazīmju.

– Ceturtais jautājums

68. Valsts tiesa būtu jānoskaidrot, vai attiecīgo pakalpojumu kvalifikāciju ietekmē tas, vai aplūkots nabassaites cilmes šūnas ir paredzēts izmantot drīzāk homotransplantācijai, nevis autotransplantācijai.

69. Man šī iet, ka atšķirība starp šiem diviem izmantošanas veidiem ietekmē tikai attiecīgo cilmes šūnu izmantošanas varbūtību. Komisija un Dānijas valdība āpašu uzmanību vērš uz ārkārtīgi mazo varbūtību, ka nabassaites cilmes šūnas kādreiz varētu izmantot ārstēšanai ar autotransplantāciju. Šā varbūtība noteikti būtu lielāka homotransplantācijas izmantošanas gadījumā, jo potenciālo sāpīgumu skaits var būt liels – apstāklis, kas samazinās ar vidējo ilgumu starp iegūvi un izmantošanu. Pat gadījumos, kad paredzēta izmantošana ir saistīta ar āimenes grupu, var būt vairāki iespējamie sāpīgumi, kamēr autotransplantācijas izmantošana saskaņā ar definīciju attiecas tikai uz vienu sāpīgumu.

70. Tomēr, ja, kā es uzskatu, izmantošanas iespējamības precīza pakāpe nav būtiska, ciklā attiecīgā pakalpojumi ir sniegti ar terapeitisku mērķi un tos nevar novirzīt nevienam citam nolikam (36), nav būtiska arī atšķirība starp autotransplantāciju un homotransplantāciju. Es tikai vēlos pateikt, ka, ja – un es neapgalvoju, ka tas tā ir šajā gadījumā, – zināms izmantošanas (it āpaši autotransplantācijas izmantošanas) varbūtība būtu tik niecīga, ka liktu valsts tiesai secināt, ka par aplūkoto pakalpojumu mērķi nevar pamatoti uzskatīt šūnu pieejamības nodrošināšanu iespējamai medicīniskai ārstēšanai, bet drīzāk peāas gēšanu, izmantojot vecāku bailes un cerības, tad šos pakalpojumus, protams, nevarētu raksturot kā ar slimnīcas vai medicīnisko ārpī cieši saistītas darbības.

71. Attiecībā uz iespējamo klasifikāciju par preventīviem medicīniskajiem pakalpojumiem gan nabassaites cilmes šūnu autotransplantācijas, gan homotransplantācijas izmantošana pašas par

sevi ir medicīniskā aprūpe Sestās direktīvas izpratnē. Līdz ar to, paredzot, ka papildpakalpojums ir “cieši saistīts” ar šādu aprūpi, aprūpes precīzs raksturojums neiespaidos pakalpojuma kā preventīva vai cita rakstura vērtējumu.

Sniegtā pakalpojuma raksturs (trešais un ceturtais jautājums)

Tiesas judikatūra

72. Lietā *Dornier* Tiesai būtībā tika jautāts, vai ar jēdzienu “citas pienācīgā kārtībā atzītas līdzīgās iestādes” tiek iepriekš pieņemta oficiāla atzīšanas procedūra vai atzīšana var izrietēt arī no tā, ka sociālās apdrošināšanas iestādes sedz ārstēšanas izmaksas, un pretēji – vai tas, ka šīs iestādes nesedz minētās izmaksas, ir pamats izslēgšanai no atbrīvojuma no nodokļa (37).

73. Vispirms Tiesa norādīja, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā nav konkretizēti atzīšanas nosacījumi vai procedūras. Tādējādi principā katra dalībvalsts nosaka attiecīgos noteikumus. Saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, pakāujot to vienam vai vairākiem konkrētiem nosacījumiem. Tomēr prasība šādi rīkoties nepastāv, un iestāde var tikt atzīta, pat ja dalībvalsts šo iespēju nav izmantojusi. Tāpat arī Sestajā direktīvā nav prasīts, lai atzīšana tiktu veikta atbilstoši oficiālai procedūrai vai būtu skaidri paredzēta valsts noteikumos par nodokļiem (38).

74. Tiesa vairākus jautājumus turpināja izskatīt atbilstoši lietai *Kügler* attiecībā uz atzīšanu par labdarības organizāciju Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nolūkā (39). It īpaši, nosakot, kuras organizācijas ir jāatzīst, valsts iestādēm ir jāņem vērā vairāki faktori, tajā skaitā: nodokļu maksātāja darbību vispārējās intereses; to, ka pārrīko nodokļu maksātāji, kuri veic tās pašas darbības, jau ir atzīti līdzīgā veidā, un apmēru, kādā izmaksas sedz slimnācē un citas sociālās apdrošināšanas iestādes. Izvērtējot šos faktorus, iestādēm sava rīcībā brīvība ir jāizmanto Kopienas tiesību, it īpaši vienlīdzīgās attieksmes principa, noteiktajos ietvaros. Piemēram, ja nodokļa maksātāja situācija ir salīdzināma ar citu operatoru situāciju, kuri sniedz tos pašus pakalpojumus salīdzinošās situācijās, tikai tas, ka sociālā nodrošinājuma iestādes šo pakalpojumu izmaksas neapmaksā pilnībā, nav pamats atšķirtīgai attieksmei pret pakalpojuma sniedzējiem attiecībā uz PVN. Ja atzīšana nav piešķirta, valsts tiesai ir jānosaka, vai nodokļu maksātājs tik un tā ir jāuzskata par “pienācīgā kārtībā atzītu” šīs normas izpratnē (40).

75. Vēlos norādīt, ka minētajā analīzē nav skaidri pārbaudītas visas trīs Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētās nosacījuma daļas, proti, ka pakalpojumiem jābūt sniegtiem sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, un ka iestādei jābūt līdzīgāi slimnācai, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centram un jābūt “pienācīgā kārtībā atzītai” (41). Protams, “līdzīga” ambulatorajām iestādēm šajā gadījumā nav strīdus priekšmets. Tomēr nav pilnīgi skaidrs, vai Tiesa sociālā nodrošinājuma iesaisti uzskatīja par atzīšanas veidu vai par norādi, ka pakalpojums ir sniegts salīdzinošos sociālos apstākļos.

Piemērojamā šajā lietā

76. Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai *CopyGene* var uzskatīt par pienācīgā kārtībā atzītu, slimnācai, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centram līdzīgu iestādi. Fakti, ko tā uzskata par, iespējams, attiecināmiem uz noteikšanu, ir: i) ka *CopyGene* pakalpojumus sniedz tās pilnvarots medicīnas personāls kā medmāsas, vecmātes un bioloģiskās analīzes speciālisti, ii) ka šos pakalpojumus neapmaksā valsts slimnācē un iii) ka

kompetent?š vesel?bas iest?des *CopyGene* ir at??vušas veikt darb?bas ar nabassaites cilmes š?n?m atbilstoši valsts ties?bu aktiem, ar kuriem ir transpon?ta Audu un š?nu direkt?va. Ar ceturto jaut?jumu t? v?las noskaidrot, vai noteikšanu ietekm? tas, vai pakalpojumi ir sniegti autotransplant?cijas vai homotransplant?cijas izmantošanas nol?k?.

77. J?piebilst, ka D?nija nav izstr?d?jusi konkr?tus noteikumus vai proced?ras Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta ?stenošanai attiec?b? uz pakalpojumu sniedz?jiem, kuri nav publisko ties?bu subjekti (42). T?d?? D?nijas nodok?u iest?d?m ir r?c?bas br?v?ba, kas tom?r ir j?izmanto saska?? ar Kopienu ties?b?m. Šaj? sakar?, manupr?t, nav noz?mes tam, k? to tiesas s?d? apgalvoja *CopyGene* advok?ts, ka dažas citas dal?bvalstis sistem?tiski atbr?vo no nodok?a priv?to nabassaites cilmes š?nu banku pakalpojumus.

78. Tom?r no iesniedz?jtiesas l?muma un D?nijas vald?bas apsv?rumiem izriet, ka nodok?u iest?des ir ieviesušas administrat?vo praksi, saska?? ar kuru medic?nas apr?pes pakalpojumi ir atbr?voti no nodok?a, ja tos sava pilnvarojuma ietvaros ir sniedzis pilnvarots medic?niskais person?ls vai ja ?rst?šanu apmaks? valsts vesel?bas apdrošin?šanas sist?ma. Citos gad?jumos atbr?vojums var tikt pieš?irts tad, ja ?rst?šana notiek p?c ?rsta vai slimn?cas piepras?juma. J?dom?, ka pakalpojumi, kas neatbilst nevienam no šiem krit?rijiem, nav atbr?voti no nodok?a.

79. Pie?emot, ka D?nijas iest?žu l?mums neatz?t *CopyGene* atbilst to pašu iedibin?tai praksei, jaut?jums t?d?j?di ir, vai *Kopienu ties?bas*, kur?s nav preciz?ts neviens pozit?vš nosac?jums, uz kura pamata ir j?pieš?ir atz?šana, nav k?d? veid? pretrun? š?das prakses pielietošanai šaj? gad?jum?.

80. Šaj? kontekst? man ir j?p?rbauda daž?die faktori, uz ko ir atsaucies judikat?r? un iesniedz?jtiesas jaut?jum?. To darot, man j?vad?s p?c tr?sda??g?s strukt?ras, ko, manupr?t, ietver nosac?jums.

– Soci?lie nosac?jumi, kas ir sal?dzin?mi ar nosac?jumiem, kuriem ir pak?auti publisko ties?bu subjekti

81. Šis nosac?jums nav skaidri min?ts ne iesniedz?jtiesas l?mum?, ne k?d? no iesniegtajiem apsv?rumiem, turkl?t t? noz?me nav piln?b? skaidra.

82. Tas nebija ietverts s?kotn?j? priekšlikum? Sestajai direkt?vai, ar kuru no nodok?a bija atbr?vota "slimn?cas un medic?nisko pakalpojumu sniegšana un ar to saist?tu pre?u pieg?de, ko veic medic?nas iest?des, kuras vada: i) publisko ties?bu subjekti vai ii) bezpe??as organiz?cijas, vai iii) priv?tas labdar?bas organiz?cijas" (43). Cikt?l man ir zin?ms, nav dokument?ts iemesls, lai gal?gi pie?emtaj? direkt?v? iek?autu "l?dz?gu soci?lo apst?k?u" krit?riju (44).

83. Tom?r 1983. gad? sav? Pirmaj? zi?ojum? par Sesto direkt?vu (45) Komisija apgalvoja, ka past?v gr?t?bas novilkt robežu starp organiz?cij?m, kuras savus pakalpojumus sniedz ar soci?liem nosac?jumiem, kas l?dzin?s tiem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem un cit?m iest?d?m, un ka PVN komitejas diskusijas par šo jaut?jumu nav devušas rezult?tus.

84. 1984. gada priekšlikum? 19. direkt?vai (46) no 13. panta A da?as 1. panta b) apakšpunkta piln?b? bija izsl?gti v?rdi "ar publisko ties?bu subjektiem vai soci?liem nosac?jumiem, kas l?dzin?s tiem, ko piem?ro publisko ties?bu subjektiem", t?d?? atbr?vojums no nodok?a bija piem?rots slimn?cas un medic?nas apr?pei un cieši saist?t?m darb?b?m, ko veic visas slimn?cas, medic?nisk?s ?rstniec?bas vai diagnostikas centri un citas l?dz?ga rakstura pien?c?g? k?rt? atz?tas organiz?cijas. Tom?r šis priekšlikums netika pie?emts un galu gal? tika atsaukts 1993. gad?.

85. Iespējams, ka nodoms bija no atbrīvojuma no nodokļa izslēgt darbības, ko veic privātas organizācijas, kuras pilnībā darbojas uz komerciālas peļņas pamata, kas nekādā ziņā nav ietvertas vai kuras nekādā ziņā neapmaksā valsts aprīpes pakalpojumu vai veselības apdrošināšanas sistēma. Tomēr ir jāņem vērā ne tikai varbūtība, kas nav aplūkota šajā tiesvedībā, bet, iespējams, arī (mainīgais) apmērs, kādā veselības aprīpes finansēšana kopš 1977. gada ir pārgājusi no valsts uz privāto veselības apdrošināšanu (47).

86. Lai arī kā būtu, tas, ka uzņēmuma pakalpojumus neatbalsta vai atlīdzina valsts veselības apdrošināšana, ir faktors, ko Tiesa ir atzinusi par svarīgu. Tādēļ Dnijas iestāžu prakse šajā ziņā šī iet pamatota un nav iemesla šaubām par tās piemērošanu šajā gadījumā. Tomēr tas nenozīmē, ka atbrīvojums no nodokļa būtu jāizslēdz, ja sociālais apdrošināšanas iestādes pakalpojumus neatlīdzina; tas drīzāk ir faktors, kurš ir jānovērtē un kuru var pārvērtēt, piemēram, kad jānodrošina vienlīdzīga attieksme (48).

87. Šajā lietā šī nosacījuma cits aspekts varētu būt Dnijas valdības paustās bažas (49) attiecībā uz sociāli vāļamo brīvprātīgi ziedoto cilmes šūnu saglabāšanu valstī, kas ir pretēja privātai saglabāšanai, kuru ierobežo indivīda vai īimenes intereses. Ja šādam bažām ir piešķirta precīza forma kā kritērijam, kurš ir piemērots sistēmiskā administratīvā praksē, arī tās, manuprāt, var veidot leģitīmu pamatu atteikumam piešķirt atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu.

88. Var norādīt, ka abi šie aspekti ietilpst arī jādziņē "attiecīgā nodokļu maksātāja darbību vispārējās intereses", ko Tiesa uzskatīja par vērā ņemamu faktoru lietā *Dornier* (50).

– Līdzīga rakstura iestāde

89. Šis ir cits aspekts, kura svarīgums nav pilnībā aplūkots apsvērumos, bet Grieķijas valdība ir tam pievērsusies, apgalvojot, ka "pienācīgā kārtē atzēts" nozēms iestādi, "ko par slimnācai vai medicēniskās aprīpes vai diagnozes centram līdzēgu pienācīgā kārtē ir atzinušas veselības iestādes".

90. Lai kā arī būtu, iestādei ir jāpiemēta attiecīgā līdzēbai, lai tē varētu saēemt atbrīvojumu no nodokļa.

91. Protams, galēgais lēmums ir jāpieēem valsts tiesai, bet no iesniedzējtiesas lēmuma un *CopyGene* un Dnijas valdības apsvērumiem šī iet, ka privātai cilmes šēnu bankai nepiemēta slimnācas vai medicēniskās ērstniecēbas centrus, manuprāt, raksturojošē pazēme – uzēemt pacientus, lai sniegtu ēirurēisku un/vai medicēnisku ērstēšanu un/vai aprēpi. Cilmes šēnu banka var ēēist līdzēgēka diagnostikas centram, kurš ne vienmēr uzēem pacientus un kura darbēba var ietvert ēēnu dzēvotspējas pērbaudi – darbēbu, kuru veic arī *CopyGene*. Tomēr no lietās materiēliem ir redzams, ka vismaz kā cilmes šēnu banka *CopyGene* neveic diagnostiku (ar ko es saprotu darbēbu, ar kuru pērliecinēs par veselības traucējumu esamēbu vai neesamēbu, vai smaguma pakēpi), un, ja tas tē ir, es domēju, ka to nevar uzskatēt par līdzēgu diagnostikas centram (51).

– Pienācīgā kārtē atzēta iestāde

92. Trešaj? jaut?jum? galven? uzman?ba ir v?rstā uz to, vai noteikti faktori (pilnvarotā medic?nas person?la nodarbin?šana, valsts vesel?bas apdrošin?šanas atlīdz?bas neesam?ba un at?auja veikt darb?bas ar nabassaites cilmes š?n?m) oblig?ti noz?m? – kop? vai atseviš?i –, ka valsts tiesai *CopyGene* b?tū (vai neb?tū) j?uzskata par “pien?c?g? k?rt? atz?tu” Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

93. Vispirms šaj? sakar? no judikat?ras ir skaidrs, ka daži pamata pakalpojumi, ko veic medic?nas person?ls, var b?t ?rpus “medic?nisk?s apr?pes” defin?cijas š?s normas izpratn? (52). T?d?j?di var neb?t pamata dom?t, ka š?da person?la izmantošana “cieši saist?tu” pakalpojumu veikšanai autom?tiski rad?tu iest?des, kura tos nodarbina, atz?šanu. T?d?? man š?iet, ka D?nijas iest?des var pamatoti piem?rot krit?riju, kas balst?ts uz to, vai pakalpojumus sniedz *pilnvarots* medic?niskais person?ls, *darbojoties sava pilnvarojuma ietvaros*. Līdz ar to, ja krit?rijs ir piem?rots konsekventi un *CopyGene* “pilnvarotais medic?nas person?ls”, sniedzot attiec?gos pakalpojumus, tam neatbilst, tas vien, ka tie ir kvalific?ti vesel?bas speci?listi, neliedz D?nijas iest?d?m atteikt *CopyGene* atz?šanu atbr?vojuma no nodok?a izpratn?.

94. T?l?k, k? es jau nor?d?ju (53) – tas, ka uz??muma pakalpojumus soci?l? nodrošin?juma iest?des (piln?b?) neatlīdzina, ir faktors, ko Tiesa liet? *Dornier* uzskat?ja par b?tisku. Nosac?juma attiec?b? uz “līdz?giem soci?liem apst?k?iem” kontekst? es uzskatu, ka tas bija faktors, ar kuru var?ja pamatot atbr?vojuma no nodok?a atteikumu. P?rbaudot to no pien?c?gas atz?šanas viedok?a, es nevaru non?kt pie cita secin?juma.

95. Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta teksta parast? noz?m? “pien?c?g? k?rt? atz?ta” iest?de, š?iet, ir t?, kas ir atz?ta atbr?vojuma no nodok?a izpratn?. Ja, k? tas ir šaj? liet?, valsts ties?bu aktos konkr?taj? PVN kontekst? š?das atz?šanas meh?nisms nav paredz?ts, ir j?p?rbauda citas ties?bu normas; k? Tiesa nol?ma liet? *Dornier*, atz?šanai nav j?izriet no valsts nodok?u ties?bu norm?m. Līdz ar to iest?di, kuras pakalpojumu izmaksas atlīdzina valsts vesel?bas apdrošin?šana, var uzskat?t par “pien?c?g? k?rt? atz?tu”, secinot, ka to, kuras pakalpojumi netiek atlīdzin?ti, ir pamatoti uzskat?t par neatz?tu.

96. Paliek jaut?jums par *CopyGene* at?auju veikt darb?bas ar nabassaites cilmes š?n?m saska?? ar valsts ties?bu aktiem, ar kuriem ir ieviesta Audu un š?nu direkt?va.

97. Vai š?da at?auja, kas pieš?irta saska?? ar šo direkt?vu, noz?m?, ka attiec?g? iest?de ir j?uzskata par “pien?c?g? k?rt? atz?tu” Sest?s PVN direkt?vas izpratn??

98. Es neuzskatu, ka tai var?tu b?t š?da autom?tiska ietekme, kaut ar? tas noteikti ir faktors, kas atbalsta atz?šanu.

99. ?emot v?r? Sest?s PVN direkt?vas visp?r?jo formul?jumu un medic?nas zin?tnes progres?jošo raksturu, ir pamats uzskat?t, ka medic?nisk?s apr?pes un cieši saist?to darb?bu defin?cijas nav statiskas, bet t?s ir j?interpret? dinamiski (54). Š?da interpret?cija nevar b?t pamatota ar patva??gu krit?riju, bet taj? ir dr?z?k j??em v?r? visp?r?jas izmai?as, kas var?tu b?t raduš?s.

100. Akredit?šanas, iecelšanas, pilnvarošanas vai licenc?šanas saska?? ar Audu un š?nu direkt?vas 6. pantu m?r?is ir nodrošin?t, lai cilv?ka audu un š?nu, ko paredz?ts izmantot cilv?kiem, test?šana, apstr?de, konserv?cija, uzglab?šana vai izplat?šana tiktu veikta atbilstoši noteiktiem kvalit?tes un droš?bas standartiem. Attiec?gai izmantošanai cilv?kiem (55) liel? m?r? ir medic?nisk?s apr?pes, kas ir atbr?vota no nodok?a, pateicoties Sest?s PVN direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) vai c) apakšpunktam, raksturs. Ciktl tas t? ir, š?istu pamatoti uzskat?t, ka iest?de, kurai ir at?auts veikt pal?gdarb?bas – cilv?ka audu un š?nu test?šanu, apstr?di,

konservāciju, uzglabāšanu vai izplatāšanu –, ir jāuzskata par pienācīgā kārtībā atzītu 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

101. Audu un šūnu direktīva tika pieņemta, ņemot vērā medicīnas zinātnes jauninājumu un attīstību, kam ir jābūt kādai ietekmei uz medicīniskās aprūpes jaudiem un līdz ar to uz ikvienu termina definīciju. Šādā kontekstā tas, ka *CopyGene* pakalpojumi ir atļauti un reglamentēti atbilstoši Audu un šūnu direktīvai, nozīmē, ka tā veic medicīniski saistītas darbības, kā tas aprakstīts šīs direktīvas preambulā.

102. Tomēr, manuprāt, ar to vien nepietiek, lai “pienācīgā kārtībā atzītas” [iestādes] statusu padarītu par automātisku un saistošu rezultātu. Skaidrs, ka dalībvalstīm ir ievērojama rīcības brīvība attiecībā uz iestāžu atzīšanu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, un tādēļ nevar secināt, ka atzīšanai saskaņā ar Audu un šūnu direktīvu būtu vienmēr jārada atzīšana PVN izpratnē. Svarīgi ir, lai nodokļu iestāžu pieeja attiecībā uz līdzīgām un konkurjošām iestādēm būtu konsekventa.

103. Šajā sakarā *CopyGene* advokāts tiesas sēdē apstiprināja, ka Dānijā nav citu privātu cilmes šūnu banku. Tādējādi nevar būt runa par to, ka *CopyGene* būtu diskriminēta, jo citas iestādes, kas veiktu līdzīgas darbības, atbrīvojuma no nodokļa izpratnē būtu uzskatītas par “pienācīgā kārtībā atzītām”. Tomēr, ja šīs iestādes “pienācīgā kārtībā atzītu” citus uzņēmumus, kuri sniegtu tādus pašus pakalpojumus līdzīgās situācijās, diskriminācijas aizliegums Kopienas tiesību sistēmā prasītu, lai *CopyGene* tiktu tādā pat atzīta.

104. Līdz ar to es uzskatu, ka *CopyGene* atļauja saskaņā ar valsts normām, kas īsteno Audu un šūnu direktīvu, automātiski un pati par sevi neliedz Dānijas nodokļu iestādēm atteikties uzskatīt to par pienācīgā kārtībā atzītu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

– Secinājumi par trešo jautājumu

105. Tādēļ es uzskatu, ka nekas Tiesas judikatūrā vai iesniedzējtiesas minētajos faktoros – apskatot tos atsevišķi vai kopā – neliedz Dānijas nodokļu iestādēm atteikties uzskatīt *CopyGene* par “pienācīgā kārtībā atzītu” attiecīgā atbrīvojuma no nodokļa izpratnē. Tomēr neviens no šiem faktoriem šādu lēmumu nepieprasa, kaut arī “līdzīgu sociālo apstākļu” kritērijs un “līdzīgs raksturs” var prasīt tālāku pārbaudi.

106. Šādos apstākļos gala analīze ir jāveic pašai iesniedzējtiesai. Tai ir jānosaka, kāda loma ir jāpiešķir katram no attiecīgajiem faktoriem, un jāpārliedz, vai atteikums atzīt saskaņā ar noteikto administratīvo praksi un līdzīgās jomās pieņemto praksi, it īpaši attiecībā uz paramedicīnas iestāžu statusu un atbrīvojumiem no PVN.

– Ceturtais jautājums

107. Paredzētās ārstēšanas raksturam – autotransplantācijai vai homotransplantācijai –, manuprāt, nevajadzētu ietekmēt atbildi uz trešo jautājumu. Tas neietekmē iestādes līdzību slimnīcai vai medicīniskās ārstniecības vai diagnostikas centram, vai tās kā “pienācīgā kārtībā atzītas” iestādes statusa esamību vai neesamību. Tomēr es saprotu, ka šis jautājums ir saistīts ar vālmī cilmes šūnas uzglabāt drīzāk valsts, nevis privāts iestādes, ko es apskatīju iepriekš (56), un tādēļ tas var būt faktors, kas jāizvērtē, vērtējot, vai pakalpojumi ir sniegti ar sociāliem nosacījumiem, kas līdzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem.

Nobeiguma piebilde

108. Šīs lietas analīzē es būtu esmu pieņēmusi, ka *CopyGene* nabassaites asiņu ieguves, pārvadāšanas, analīzes un uzglabāšanas pakalpojumi veido vienotu pakalpojumu, pret ko PVN izpratnē ir jāizturas vienādi.

109. Ir zināms, ka nesenajā *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesas] (Manēstra) līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu (57) ir uzdoti jautājumi attiecībā uz to, vai nabassaites asiņu un cilmes šūnu ieguves, pārvadāšanas, analīzes, uzglabāšanas un piedāvāšanas izmantošanai visaptverošā pakalpojuma ietvertie dažādie elementi ir jāuzskata par atsevišķiem pakalpojumiem PVN izpratnē ar iespēju nonākt pie atšķirīgiem rezultātiem attiecībā uz atbrīvošanu no nodokļa.

110. Tā kā datumā, kad tika noteikta tiesas sēde šajā lietā, minētā lieta bija agrā procedūras stadijā, abas lietas netika apvienotas vai skatītas kopā.

111. Tādējādi Tiesa šajā lietā nav saņēmusi nevienus apsvērumus, kam varētu būt nozīme jautājumā par atšķirīgu attieksmi. Turklāt *Østre Landsret* nav līgusi nekādas konkrētas norādes par šo jautājumu. Līdz ar to es esmu atturējusies no tā aplūkošanas šajos secinājumos, kaut arī esmu pārliecināta, ka atbilde varētu ietekmēt attieksmi pret *CopyGene* pakalpojumiem PVN izpratnē.

Secinājumi

112. Pamatojoties uz visu iepriekš minēto, iesaku Tiesai sniegt šādas atbildes uz *Østre Landsret* uzdotajiem jautājumiem:

1) tādus pakalpojumus kā nabassaites asiņu ieguve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana ir uzskatāms par darbību, kas ir cieši saistīta ar slimnīcas vai medicīnisko aprūpi Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēmā: vienota aprūvē, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ja iegūtās asinis var tikt izmatotas šādai aprūpei, tās ir iegūtas šādam nolikam un nevar tikt izmantotas nevienam citam nolikam. Šajā sakarā nav nozīmes, vai šāda aprūpe ir precīzi paredzēta brīdī, kad tiek sniegts pakalpojums;

2) pakalpojums, kura mērķis nav novērst, izvairīties vai pasargāt no veselības traucējumu rašanās vai atklāt šādu traucējumu tā apslēptai vai šķotnējā stadijā, nav preventīvs medicīniskais pakalpojums, uz kuru attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts;

3) lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, subjektam, kurš nav publisko tiesību subjekts:

– savi pakalpojumi ir jāsniedz sociālos apstākļos, kas lūdzinātos apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem;

– ir jābūt lūdzīgam slimnīcai vai medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centram, un

– jābūt pienācīgai kartei atzītam šajā izpratnē.

Valsts iestādes no lūmuma nepiešķirt šādu atzīšanu neattur

– tas, ka tādus pakalpojumus kā nabassaites asiņu ieguve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana veic pilnvarots medicīniskais personāls, vai

– tas, ka attiecīgā iestādē ir saņemusi atļauju veikt darbības ar šādu asiņu cilmes šūnu atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, ar ko ir transponēta Eiropas Parlamenta un Padomes

2004. gada 31. marta Direktīva 2004/23/EK par kvalitātes un drošības standartu noteikšanu cilvēka audu un šūnu ziedošanai, ieguvei, testēšanai, apstrādei, konservācijai, uzglabāšanai un izplatīšanai,

bet atbalsta tas, ka iestādes darbību neatlīdzina no valsts veselības apdrošināšanas sistēmas;

4) atbildes uz pirmajiem trīs jautājumiem neietekmē tas, vai pakalpojumi ir sniegti sakarā ar autotransplantācijai vai homotransplantācijai izmantošanu.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas sākot no 2007. gada 1. janvāra aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kurā ir ietverti tie paši noteikumi grozītā struktūrā un redakcijā. Līdz ar to turpmākās atsauces uz Direktīvu 2006/112 nenozīmē, ka tās redakcija ir identiska Sestajai direktīvai.

3 – Tagad Direktīvas 2006/112 131. panta un 132. panta 1. punkta b)–d) apakšpunkta noteikumi.

4 – Direktīvas 2006/112 134. panta a) punkts. Tāpat jānorāda, ka, kaut arī šajā lietā nav aktuāli un uz to neattiecas tas, ka slimnīcu veiktie darījumi, uz kuriem neattiecas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts, var palikt atbrīvoti no nodokļa dalībvalstīs, kurās tie bija atbrīvoti no nodokļa pirms 1978. gada 1. janvāra (Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta b) apakšpunkts un 4. punkts, skatot to kopā ar F pielikuma 10. punktu; Direktīvas 2006/112 371. pants, skatot to kopā ar X pielikuma B daļas 7. punktu).

5 – Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 31. marta Direktīva 2004/23/EK par kvalitātes un drošības standartu noteikšanu cilvēka audu un šūnu ziedošanai, ieguvei, testēšanai, apstrādei, konservācijai, uzglabāšanai un izplatīšanai (OV L 102, 48. lpp.).

6 – Audu un šūnu direktīvas 3. panta p) un q) punktā homotransplantācijai izmantošana ir definēta kā vienas personas šūnu vai audu transplantācija citai personai un autotransplantācijai izmantošana ir definēta kā kādas personas šūnu vai audu izņemšana un transplantācija tai pašai personai.

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

8 – Saskaņā ar vienu avotu (Samuel u.c., "Umbilical cord blood banking: public good or private benefit?", *Medical Journal of Australia*, 188. sējums, Nr. 9, 2008. gada maijs, 533. lpp.) autotransplantācijai izmantošanas varbūtība vīriešiem dzīvot ir aptuveni 1 no 20 000 līdz 1 no 200 000 katrā individuālā gadījumā. Citā avotā (Nietfeld u.c., "Lifetime probabilities of hematopoietic stem cell transplantation in the U.S.", *Biology of Blood and Marrow Transplantation*, 14. sējums, Nr. 3, 2008. gada marts, 316. lpp.) šī varbūtība ir noteikta kā daudz lielāka (bet jāatgādina, ka ar autotransplantāciju var izmantot arī kaula smadzeņu un perifērā asinīs cilmes šūnas, līdz ar to varbūtība var būt mazāka, ja runa ir tikai par nabassaites cilmes šūnām).

9 – Pilnīgākām priekšstatām papildus šo secinājumu 14. punkts un iepriekš 7. zemsvertras piezīmi minētājam EGE atzinumam un 8. zemsvertras piezīmi minētajiem rakstiem es it īpaši atsaucos uz Eiropas Padomes Ministru komitejas Rekomendāciju dalībvalstīm Rec(2004)8 par nabassaites asins bankām autotransplantācijai, kas pieņemta 2004. gada 19. maijā; Gunning, J.,

“Umbilical cord cell banking: a surprisingly controversial issue”, *Ethics, Law and Society*, 2. sējums, 2006. 17. lpp.; Agarwal, M. B., “Umbilical cord blood transplantation: newer trends”, *Journal of the Association of Physicians of India*, 54. sējums, 2006. gada februāris, 143. lpp.; World Marrow Donor Association, “Statement on the utility of autologous or family cord blood unit storage” [Pasaules Kaulu smadzeņu donoru asociācija, Paziņojums par autotransplantācijas vai īmenes nabassaites asins vienības uzglabāšanas lietderību], pieņemts 2006. gada 25. maijā; Royal College of Obstetricians and Gynaecologists, “Umbilical cord blood banking”, *Opinion paper 2 of the Scientific advisory committee*, pārstādīts 2006. gada jūnijā; Batty, D., “Umbilical cord best treatment for childhood leukaemia”, *Guardian*, 2007. gada 8. jūnijs; Haller u.c., “Autologous umbilical cord blood infusion for type 1 diabetes”, *Experimental Hematology*, 36. sējums, Nr. 6, 2008. gada jūnijs, 710. lpp., un tīmekļa vietni <http://parentsguidecordblood.org/>.

10 – Šis laiks ir norādīts šo secinājumu 14. punktā un 7. zemsveras piezīmi minētajā *EGE* atzinumā. Kaut arī kaula smadzeņu cilmes šūnu transplantācijas sākšanās agrāk, šī iet, ka arī tās “netika plaši izmantotas” pirms 1980. gadiem (skat. Appelbaum, F. R., “Hematopoietic-Cell Transplantation at 50”, *New England Journal of Medicine*, 357. sējums, 2007. gada 11. oktobris, 1472. lpp.).

11 – Un patiesi vēl aizvien Direktīvas 2006/112 131. un nākamajos pantos.

12 – Kā visnesenošo skat. 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-253/07 *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (Krājums, I-7821. lpp., 16.–18. punkts un tajos minētā judikatūra). Līdzīgā veidā enerģētiskā Džeikobsa [Jacobs], salīdzinot jādziņus “šaura” un “ierobežota” interpretācija, teica, ka “atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, bet ar interpretācijas palīdzību nav jāsamazina. [...] Secinot, atbrīvojumu no nodokļa ierobežojumi nav jāinterpretē sašaurināti, bet tie nav arī jātulko tā, lai pārniegtu to robežas. Gan atbrīvojumi no nodokļa, gan arī to ierobežojumi ir jāinterpretē tā, kā atbrīvojums no nodokļa attiektos uz to, uz ko tas bijis paredzēts, un ne vairāk” (2002. gada 21. marta spriedums lietā C-267/00 *Zoological Society of London* (*Recueil*, I-3353. lpp., enerģētiskā Džeikobsa secinājumu 19. punkts)).

13 – Skat., piemēram, 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia* (Krājums, I-10373. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra) un 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-425/06 *Part Service* (Krājums, I-897. lpp., 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

14 – Skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 27. un 28. punkts un tajos minētā judikatūra.

15 – Skat. 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.* (Krājums, I-5123. lpp., 25.–27. punkts un tajos minētā judikatūra), skat. arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 24. punkts.

16 – Skat. 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-212/01 *Unterpertinger* (*Recueil*, I-13859. lpp., 42. punkts).

17 – Skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 18. un 25. punkts un tajos minētā judikatūra.

18 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Unterpertinger*, 40. punkts.

19 – 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp.).

- 20 – 2003. gada 6. novembra spriedums liet? C?45/01 *Dornier* (*Recueil*, I?12911. lpp.).
- 21 – 2003. gada 20. novembra spriedums liet? C?307/01 *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services* (*Recueil*, I?13989. lpp.).
- 22 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *L.u.P.*
- 23 – 2000. gada 14. septembra spriedums liet? C?384/98 *D.* (*Recueil*, I?6795. lpp.).
- 24 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Kügler*.
- 25 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Unterpertinger* un iepriekš min?tais spriedums liet? *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services*.
- 26 – 2001. gada 11. janv?ra spriedums liet? C?76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I?249. lpp., 24. un n?kamie punkti).
- 27 – Iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Ygeia*.
- 28 – Šis ierobežojums, š?iet, ir ietverts *CopyGene* l?gum? ar vec?kiem. *CopyGene* un D?nijas vald?bas advok?ts tiesas s?d? apgalvoja, ka tas esot noteikts ar? D?nijas ties?bu aktos. Protams, nevar izsl?gt, ka citos apst?k?os nabassaites asinis var?tu tikt ieg?tas zin?tnisk?s p?tniec?bas nol?kos vai citos nol?kos, kuri nav slimn?cu vai medic?nas apr?pe. Ja m?r?is nav saist?ts ar š?du apr?pi, apl?koto atbr?vojumu no nodok?a, protams, nevar piem?rot.
- 29 – Skat. šo secin?jumu 26. punktu.
- 30 – Skat. ar? manus 2009. gada 2. j?lija secin?jumus apvienotaj?s liet?s C?402/07 un C?432/07 *Sturgeon un Bock and Lepuschitz* (2009. gada 19. novembra spriedums, Kr?jums, I?0000. lpp., 93. un 94. punkts).
- 31 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Dornier*, 35. punkts; iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Ygeia*, 18. punkts.
- 32 – Skat., piem?ram, 1996. gada 29. febru?ra spriedumu liet? C?110/94 *INZO* (*Recueil*, I?857. lpp.) un 1998. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I?1. lpp.).
- 33 – Skat. 2002. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?287/00 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?5811. lpp., 48. un 49. punkts) un iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Ygeia*, 26. un 27. punkts.
- 34 – Skat., piem?ram, iepriekš min?tos spriedumus liet? *Unterpertinger*, liet? *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services* un liet? *L.u.P.*
- 35 – Tom?r skat. šo secin?jumu 43. punktu.
- 36 – Skat. šo secin?jumu 57. punktu.
- 37 – Skat. sprieduma 52. punktu.
- 38 – 64.–67. punkts.
- 39 – Ar kuru no nodok?a atbr?vo "t?du pakalpojumu sniegšanu un t?du pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?tas ar soci?l?s apr?pes un soci?l?s nodrošin?šanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ?aužu pansion?ti, publisko ties?bu subjekti vai citas organiz?cijas, ko attiec?g? dal?bvalsts atzinusi par

labdarības organizācijām”.

40 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier*, 69. un 72.–76. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Kügler*, 56.–58. punkts.

41 – Skat. arī manu tabulu šo secinājumu 27. punktā.

42 – Pilnīgi izpratnei atgādināšu, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā ir atgādots piemērot noteiktus nosacījumus organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti (skat. šo secinājumu 5. punktu). Tiesas sēdē Dānijas valdība apgalvoja, ka Dānija nav izmantojusi šo normu. Tomēr citās dalībvalstīs laboratorijas, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir salīdzināmi ar *CopyGene* sniegtajiem pakalpojumiem, var būt izslēgtas no atbrīvojuma no nodokļa, nosakot vienu vai vairākus šādos nosacījumus. Jāpatur arī prātā, ka dalībvalstīs var noteikt nosacījumus, lai nodrošinātu pareizu un godīgu 13. panta A daļas 1. punkta atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu.

43 – OV 1973, C 80, 1. lpp., 14. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts.

44 – Skat. Terra, B. J. M. un Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD, 1991, A sējums, 587. lpp.

45 – COM(83) 426, galīgā redakcija, 44. un 45. lpp.

46 – COM(84) 648, galīgā redakcija (OV C 347, 5. lpp.).

47 – Skat. arī šo secinājumu 26. punktu.

48 – Skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 75. punkts.

49 – Bieži paustas arī literatūrā (citu starpā skat. atsauces iepriekš 8. un 9. zemsvītras piezīmē).

50 – 72. punkts.

51 – Tomēr skat. šo secinājumu 43. punktu.

52 – Skat. 37. punktu un iepriekš 23. un 25. zemsvītras piezīmi.

53 – Skat. šo secinājumu 74. un 86. punktu.

54 – Skat. arī šo secinājumu 48. punktu.

55 – 3. panta 1. punktā definēta kā izmantošana “uz cilvēka saņēmēja vai cilvēka saņēmēja un ekstrakorporāla izmantošana”.

56 – Skat. 87. punktu.

57 – 2009. gada 27. februāra līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, lieta C-86/09 *Future Health Technologies*.