

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 29 iulie 2010¹(1)

Cauza C-156/09

Finanzamt Leverkusen

împotriva

Verigen Transplantation Service International AG

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„TVA – Locul de prestare a serviciilor – Scutiri – Extragerea, cultivarea și reimplantarea celulelor cartilaginoase”

1. Cauza principală privește regimul TVA-ului aplicabil unei tehnici de inginerie a țesutului uman prin care se extrag din țesutul cartilaginos articular prelevat de la un pacient celule care sunt cultivate în laborator și preparate (cu sau fără integrarea într-o membrană de colagen) în vederea reimplantării în corpul pacientului.
2. Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală), Germania, dorește să afle dacă serviciile prestate de un laborator constituie „lucruri privind bunurile mobile corporale” în sensul legislației Uniunii Europene în materie de TVA (în cazul unui răspuns pozitiv la această întrebare, aceasta ar afecta locul în care se consideră că sunt prestate serviciile atunci când clientul și prestatorul se află în state membre diferite) sau dacă aceste servicii trebuie considerate drept „prestare de îngrijiri medicale” (caz în care ar fi scutite de TVA).

Dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii în materie de TVA

3. Cauza principală vizează servicii prestate în 2002, astfel încât reglementarea relevantă a Uniunii este reprezentată de A șasea directivă⁽²⁾.
4. Conform articolului 9 alineatul (1) din această directivă, locul unde este prestat un serviciu este considerat, în esență, ca fiind locul unde se află sediul prestatorului ori locul în care acesta are o unitate fixă, adresa permanentă sau domiciliul stabil⁽³⁾.
5. Cu toate acestea, articolul 9 alineatul (2) litera (c) precizează că locul prestării serviciilor legate, *inter alia*, de „lucruri privind bunurile mobile corporale” este „locul unde serviciile sunt efectiv prestate”⁽⁴⁾ [traducere neoficială].
6. Articolul 28b secțiunea F din directivă prevede însă:

„Prin derogare de la articolul 9 alineatul (2) litera (c), locul prestării serviciilor în caz de expertizări sau lucrări privind bunurile mobile corporale prestate clienților identificați în scopul aplicării TVA-ului într-un stat membru, altul decât cel în care sunt efectiv prestate, este considerat a fi pe teritoriul statului membru care a emis clientului numărul de identificare al taxei pe valoarea adăugată sub care i-a fost prestat serviciul.

Prezenta derogare nu se aplică bunurilor care nu sunt expediate sau transportate în afara statului membru în care au fost prestate efectiv serviciile[(5)].” [traducere neoficială]

7. Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă cuprinde o listă a scutirilor de TVA „pentru anumite activități de interes general”. Acesta prevede în special:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;

[...]”(6) [traducere neoficială]

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Bundesfinanzhof precizează că Verigen Transplantation Service International AG (denumită în continuare „Verigen”) este o societate de biotehnologie stabilită în Germania, care își desfășoară activitatea în domeniul ingineriei țesuturilor. Aceasta cercetează, dezvoltă, produce și comercializează tehnologii de diagnosticare și de tratare a bolilor care afectează țesutul uman, în special bolile țesutului cartilajinos. Sunt în discuție în speță operațiunile încheiate de Verigen cu privire la realizarea de culturi de condrocite autologe (celule din cartilajul articular propriu al pacientului) în cazurile în care clienții pentru care au fost prestate serviciile (medici sau clinici) au rețedintă în alte state membre, iar Verigen a înscris în facturile emise numărul de identificare al TVA-ului aferent serviciilor prestate.

9. Medicul sau clinica trimite către Verigen țesutul cartilajinos prelevat de la pacient prin biopsie. Verigen tratează țesutul pentru a face posibilă extragerea de condrocite. După prepararea în propria plasmă sanguină într-un incubator, acestea sunt multiplicare prin cultură, în mod normal timp de trei până la patru săptămâni. Celulele rezultate sunt eventual introduse într-o membrană de colagen pentru a crea un „pansament cartilajinos”. În orice caz, acestea sunt trimise medicului sau clinicii pacientului pentru a fi reimplantate.

10. Verigen a considerat aceste servicii ca nefiind supuse TVA-ului atunci când a efectuat prestații pentru clienți din alte state membre. Autoritatea fiscală a considerat însă că acestea sunt supuse TVA-ului și a impus plata taxei pentru anul în cauză.

11. În continuare, Verigen a susținut că realizarea de culturi de celule cartilajinoase nu a constituit prestare de îngrijiri medicale. Aceasta ar fi implicat mai curând „servicii de laborator de

rutin?” realizate de asistenți specializați în biotehnic? sau în tehnic? medical?. Controalele de calitate necesare sunt efectuate de un farmacist și de un chimist extern.

12. Finanzgericht (Tribunalul Financiar) a confirmat cele susținute de Verigen în primă instanță. Acesta a hotărât că realizarea de culturi celulare este un serviciu care trebuie asimilat „lucrurilor privind bunurile mobile corporale”. La separarea de corp, organele prelevate prin transplant constituie de asemenea bunuri mobile. Faptul că o parte separată de corp a fost utilizat ulterior pentru un transplant la același pacient sau la un pacient diferit nu are nicio relevanță asupra calificării drept „bunuri mobile corporale”. Din facturile emise de Verigen reiese că anumiți clienți cu reședință în alte state membre au utilizat numărul de identificare al TVA-ului care le-a fost atribuit în statele lor de origine. Prin urmare, operațiunile nu au fost supuse TVA-ului în Germania.

13. În recurs, autoritatea fiscală pretinde că celulele nu devin bunuri mobile ca urmare a scurtei separări de corp, iar culturile de celule nu constituie „lucruri”. De asemenea, nu ar fi existat nicio „utilizare” a numărului de identificare al TVA-ului atribuit în celălalt stat membru – fapt ce ar fi necesitat o convenție expresă anterioară prestării serviciului.

14. Instanța de trimitere consideră că livrarea celulelor cartilaginoase cultivate către medicul sau către clinica pacientului nu constituie o livrare de bunuri, ci realizarea de culturi celulare este un serviciu, din moment ce Verigen nu poate dispune în mod liber de țesutul cartilaginos ca proprietar, ci trebuie să returneze celulele după realizarea culturii. Realizarea de culturi celulare nu este supusă TVA-ului în Germania atunci când acest serviciu este prestat în alt stat membru. În orice caz, aceasta este situația numai dacă articolul 28b secțiunea F din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se aplică serviciului prestat de Verigen. În cazul în care aceasta nu este interpretarea corectă a articolului 28b secțiunea F, operațiunea trebuie supusă TVA-ului în Germania, cu excepția situației în care trebuie considerată prestare de îngrijiri medicale în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c).

15. În consecință, Bundesfinanzhof adresează următoarele întrebări preliminare:

„1. Articolul 28b secțiunea F alineatul (1) din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că:

(a) țesutul cartilaginos prelevat de la o ființă umană [...] care este încredințat unei întreprinderi în vederea realizării unei culturi celulare și este ulterior remis în calitate de implant pentru pacientul respectiv constituie un «bun mobil corporal» în sensul dispoziției menționate,

(b) extragerea de celule de cartilaj articular din respectivul țesut cartilaginos și cultura celulară ulterioară reprezintă «lucruri» asupra unor bunuri mobile corporale în sensul dispoziției menționate,

(c) serviciul a fost deja prestat clientului cu «numărul de identificare în vederea taxei pe valoarea adăugată» în cazul în care acest număr este indicat pur și simplu pe factura emisă de prestatorul serviciului, fără a fi fost încheiată o convenție scrisă expresă în vederea utilizării sale?

2. În cazul unui răspuns negativ la una dintre întrebările precedente:

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că extragerea de celule de cartilaj articular din țesutul cartilaginos prelevat de la o ființă umană și cultura celulară ulterioară reprezintă o «prestare de îngrijiri medicale» în cazul în care celulele rezultate ca urmare a culturii celulare sunt reimplantate donatorului?”

16. Au fost prezentate observații scrise de către guvernele german și spaniol, precum și de

c?tre Comisie. Nu s?a solicitat ?i nu s?a desf??urat nicio audiere a pledoariilor. Curtea a dispus prezentarea de concluzii de c?tre avocatul general în vederea lu?rii în considerare a Hot?rârilor CopyGene(7) ?i Future Health Technologies(8), care privesc probleme conexe celei de a doua întreb?ri. Aceste hot?râri au fost pronun?ate la 10 iunie 2010.

Aprecieri

17. Cu toate c? instan?a de trimitere adreseaz? cea de a doua întrebare numai în eventualitatea unui r?spuns negativ la prima întrebare, ordinea întreb?rilor poate fi inversat? f?r? ezitare. Dacă, astfel cum sugereaz? Comisia, serviciul în cauz? constituie într?adev?r prestare de îngrijiri medicale în sensul articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv?, atunci opera?iunile vor fi scutite indiferent unde sunt (ori unde se consider? c? sunt) realizate. Prin urmare, vom trata mai întâi cea de a doua întrebare.

A doua întrebare

18. Jurispruden?a cu privire la no?iunea de îngrijire medical? sau prestare de îngrijiri medicale a fost stabilit? foarte recent în Hot?rârile CopyGene ?i Future Health Technologies(9) ?i poate fi sintetizat? dup? cum urmeaz?.

19. Scutirile prev?zute la articolul 13 din A ?asea directiv? constituie no?iuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergen?e în aplicarea sistemului de TVA între statele membre. Acestea nu urm?resc scutirea tuturor activit?iilor de interes general, ci numai a celor care sunt enumerate ?i descrise în mod detaliat. Termenii folosi?i sunt de strict? interpretare, ca derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri ?i pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil?. Totu?i, interpretarea acestora trebuie s? fie conform? cu obiectivele urm?rite de scutirile respective ?i s? respecte cerin?ele principiului neutralit??ii fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, cerin?a strictei interpret?ri nu trebuie s? priveze de efecte aceste scutiri.

20. În ceea ce prive?te presta?iile de natur? medical?, articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (b) se refer? la presta?ii realizate în spital, în timp ce articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) se refer? la presta?iile medicale realizate în afara unui astfel de cadru, atât la sediul prestatorului, cât ?i la domiciliul pacientului sau în orice alt loc. Literalele (b) ?i (c) ale articolului 13 sec?iunea A alineatul (1), ale c?ror domenii de aplicare sunt diferite, au, a?adar, ca obiectiv reglementarea tuturor scutirilor presta?iilor medicale în sens strict.

21. În consecin??, atât no?iunea „îngrijire medical?” prev?zut? la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (b), cât ?i no?iunea „prestare de îngrijiri medicale” prev?zut? la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) vizeaz? presta?ii care au ca obiect diagnosticarea, tratarea ?i, în m?sura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliiilor de s?n?tate. De?i ambele servicii trebuie s? aib? un scop terapeutic, nu rezult? de aici în mod necesar c? finalitatea terapeutic? a unei presta?ii trebuie interpretat? într?un mod deosebit de restrâns. În plus, ambele scutiri urm?resc obiectivul de reducere a costurilor îngrijirilor medicale.

22. În spe??, atât Comisia, cât ?i guvernul german consider? c? serviciul în discu?ie urm?re?te o finalitate terapeutic?. Guvernul spaniol nu este de acord cu această teză, pentru simplul motiv c? acesta implic? numai opera?iuni de laborator de rutin? în domeniul ingineriei ?esuturilor. Achies?m la opinia Comisiei ?i a guvernului german.

23. Nu se contest? ?i nu poate fi pus la îndoial? faptul c? opera?iunile descrise – extragerea, cultivarea ?i reimplantarea de condrocite autologe – au, în ansamblu, un scop terapeutic. Serviciile specifice prestate de Verigen sunt, desigur, doar o parte din întregul proces. Acestea sunt îns? o

parte esențială, inerentă și inseparabilă a acestuia, niciuna dintre etape neputând fi realizată în mod eficient izolat de celelalte.

24. Prin urmare, serviciile în discuție fac parte dintr-o categorie de servicii care intră sub incidența noțiunii „prestare de îngrijiri medicale” prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din Așasea directivă. Nu există niciun motiv ca acestea să fie excluse de la aplicarea scutirii din cauză că sunt realizate de personalul de laborator fără calificare medicală. După cum observă Comisia, nu este necesar ca fiecare aspect al îngrijirii terapeutice să fie realizat de personalul medical(10). Astfel, să a hotărât în mod specific că investigațiile medicale prescrise de medicii generaliști și efectuate de un laborator extern privat pot intra sub incidența noțiunii de îngrijire medicală sau de prestare de îngrijiri medicale, chiar dacă acestea pot fi anterioare unei necesități atestate în ceea ce privește un anumit tratament(11).

25. În plus, după cum atrage atenția guvernul german, calificarea drept îngrijire medicală sau prestare de îngrijiri medicale nu trebuie să depindă (astfel cum ar putea sugera formularea instanței naționale) de reimplantarea celulei cultivate la pacientul de la care a fost extras inițial. Transfuziile de sânge și transplanturile de organe de la corpul unei persoane la corpul alte persoane constituie în mod clar îngrijire medicală sau prestare de îngrijiri medicale(12).

26. Cu toate acestea, guvernul german sugerează de asemenea – fără a propune însă o concluzie fermă – că faptul de a califica serviciile în discuție drept prestare de îngrijiri medicale ar putea fi contrar principiului neutralității fiscale (în sensul evitării denaturării concurenței(13)), întrucât „pansamentul cartilajinos” produs este comparabil din punct de vedere funcțional cu un produs farmaceutic, care nu ar fi scutit de TVA, ci doar ar fi supus unei cote reduse de TVA(14).

27. Nu suntem convinși de aceasta.

28. Calificarea unui serviciu drept îngrijire medicală sau prestare de îngrijiri medicale nu poate depinde de existența unei alternative. Pentru unele dintre aceste îngrijiri există deja alternative farmaceutice, în timp ce pentru altele nu există, dar pot exista în viitor, astfel încât cele două categorii sunt în continuă evoluție. Astfel, numeroase tipuri de bunuri și de servicii pot fi substituite în anumite împrejurări cu altele, din categorii diferite de TVA. Totuși (fără a aduce atingere dreptului fiecărui stat membru, cu respectarea marjei de apreciere permise de Așasea directivă, de a supune anumite scutiri unor condiții destinate să evite denaturarea concurenței – drept la care nu se face nicio referire în speță), calificarea unui serviciu drept îngrijire medicală sau prestare de îngrijiri medicale nu poate depinde decât de natura acestuia, iar nu de natura alternativelor sale.

29. În plus, subliniem că este departe de a fi evident dacă un serviciu scutit (care nu este supus TVA-ului aferent ieșirilor, dar cu privire la care nu poate fi dedus TVA-ul aferent intrărilor aplicat componentelor prețului) poate fi un avantaj sau un dezavantaj concurențial în comparație cu un produs supus TVA-ului aferent ieșirilor la o cotă redusă, cu dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor.

30. Considerăm, așadar, că serviciile de tipul celor descrise intră sub incidența noțiunii de îngrijire medicală sau prestare de îngrijiri medicale, prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din Așasea directivă, și trebuie, în consecință, să fie scutite de TVA în conformitate cu literele (b) sau (c) ale acestui articol, după caz. Nu este necesară determinarea locului de prestare a unor asemenea servicii, din moment ce scutirea le este aplicabilă indiferent de locul unde sunt prestate.

Prima întrebare

31. În lumina răspunsului pe care îl propunem la cea de a doua întrebare a instanței naționale,

nu este necesar să se răspundă la prima întrebare. Formulăm însă următoarele comentarii succinte pentru cazul în care Curtea hotărâște să răspundă la această întrebare.

32. Prima parte a întrebării este dacă țesutul cartilaginos în discuție prelevat prin biopsie constituie un „bun mobil corporal” în sensul articolului 28b secțiunea F din A seșia directivă. În toate observațiile prezentate s-a considerat că răspunsul este afirmativ și achiesăm la această poziție.

33. Celulele cartilaginoase sunt fără îndoială atât bunuri mobile (astfel cum observă guvernul german, problema se ridică numai ca urmare a faptului că acestea sunt trimise dintr-un stat membru în altul), cât și bunuri corporale. Deși celulele umane nu sunt cea mai tipică formă de „bunuri”, este totuși clar că acestea pot intra cu ușurință în această categorie(15).

34. Cea de a doua parte a întrebării este dacă operațiunile realizate de Verigen constituie „lucrări” privind aceste celule în sensul aceleiași prevederi. Din nou, în observațiile prezentate se consideră că răspunsul este afirmativ și din nou achiesăm la această poziție (în cazul în care răspunsul la cea de a doua întrebare este negativ).

35. În Hotărârea Linthorst, Pouwels și Scheren(16), Curtea a observat că sintagma „lucrări privind bunurile mobile corporale” evocă, în limbajul curent, o intervenție pur fizică de natură, în principiu, nici științifică, nici intelectuală și care nu include principalele sarcini ale unui chirurg veterinar, ce constau în esență în tratarea animalelor potrivit unor norme științifice – ceea ce, chiar dacă poate necesita o intervenție fizică asupra animalului, nu este suficient pentru ca intervenția menționată să fie calificată drept lucrări.

36. Este de competența instanței naționale să determine dacă operațiunile realizate de Verigen sunt „științifice” sau „intelectuale” în acest sens. În opinia noastră, Curtea încearcă să stabilească o distincție între simpla aplicare de rutină a cunoștințelor sau a abilităților științifice general admise și inovația, bazată pe asemenea cunoștințe sau abilități, de exemplu, în interpretarea informațiilor sau adaptarea operațiunilor. Ordinea în care se face referirea sugerează că serviciile în discuție fac parte din prima categorie.

37. Cea de a treia parte a întrebării este, în esență, dacă sintagma „clienți identificați în scopul aplicării TVA-ului” prevăzută la articolul 28b secțiunea F din A seșia directivă privește toate persoanele al căror număr de identificare al TVA-ului este înscris în factură sau numai persoanele care și-au exprimat în scris acordul cu privire la utilizarea acestui număr în factură. În această privință, guvernul german și Comisia au opinii diferite (guvernul spaniol nu și-a exprimat opinia).

38. Guvernul german susține, în esență, că referirea la numărul de identificare al TVA-ului „sub care” serviciul a fost prestat pentru client necesită o convenție bilaterală tacită sau expresă în sensul că aplicarea taxei este supusă prevederilor articolului 28b secțiunea F. Astfel, în opinia guvernului german, ar fi asigurată securitatea juridică, spre deosebire de situația în care prestatorul ar indica unilateral (sau nu ar indica deloc) numărul de identificare al TVA-ului, lăsând clientul în incertitudine, până la emiterea facturii, cu privire la persoana impozabilă.

39. Comisia precizează că sistemul instituit de articolul 28b secțiunea F scutește de TVA serviciul în statul membru în care este prestat, în timp ce clientul este supus unui TVA (deductibil) aferent intrărilor în statul de origine – o simplificare a procedurii care s-ar fi aplicat în temeiul prevederilor cuprinse în A opta directivă(17). Acest sistem ar trebui să se aplice ori de câte ori clientul informează prestatorul (de exemplu, în bonul de comandă) că are un număr de identificare al TVA-ului în propriul stat membru. Nu este necesară îndeplinirea niciunei alte condiții. Dacă aplicarea sistemului ar depinde de acordul părților, locul prestării nu ar mai fi uniform, în

conformitate cu finalitatea Directivei 95/7(18).

40. Achies?m la sus?inerile Comisiei în această privin??.

Concluzie

41. Având în vedere considera?iile de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile adresate de Bundesfinanzhof astfel:

„Articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare trebuie interpretat în sensul c? extragerea de celule cartilaginoase articulare din ?esutul cartilaginos prelevat prin biopsie de la o fiin?? uman? ?i realizarea unei culturi ulterioare în vederea reimplant?rii în scopuri terapeutice constituie «prestare de îngrijiri medicale» indiferent de faptul c? celulele ob?inute prin realizarea de culturi celulare sunt destinate reimplant?rii la donator sau la alt? persoan?.”

1 – Limba original?: engleza.

2 – A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), înlocuit?, de la 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), care cuprinde acelea?i prevederi într-o structur? ?i o formulare modificate.

3 – A se vedea articolul 45 din Directiva 2006/112.

4 – A se vedea articolul 52 litera (c) din Directiva 2006/112.

5 – A se vedea articolul 55 din Directiva 2006/112. Articolul 28b sec?iunea F a fost introdus prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE ?i de introducere a unor noi m?suri de simplificare privind taxa pe valoarea ad?ugat? – domeniul de aplicare al anumitor scutiri ?i modalit??i practice de aplicare (JO L 102, p. 18). Al zecelea considerent al Directivei 95/7/CE precizeaz? c? scopul acesteia este facilitarea comer?ului intracomunitar în domeniul lucr?rilor privind bunuri corporale mobile.

6 – A se vedea articolul 131 ?i articolul 132 alineatul (1) literele (b) ?i (c) din Directiva 2006/112.

7 – Hot?rârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C?262/08, nepublicat? înc? în Repertoriu).

8 – Hot?rârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C?86/09, nepublicat? înc? în Repertoriu).

9 – Citate la notele de subsol 7 ?i, respectiv, 8. A se vedea în special punctele 24-30 din Hot?rârea CopyGene ?i punctele 28-30, 36, 37 ?i 40 din Hot?rârea Future Health Technologies ?i jurispruden?a citat?. A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza CopyGene, punctul 30 ?i urm.

10 – A se vedea Hot?rârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C?141/00, Rec., p. I?6833, în special punctul 41).

11 – A se vedea Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123, în special punctul 39).

12 – A se vedea, prin analogie, cauza CopyGene, punctul 51 din hotărâre și punctul 46 și urm. din concluzii.

13 – Se poate observa (chiar dacă nu este relevant în mod direct pentru prezenta analiză) că articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă permite statelor membre să acorde altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute, *inter alia*, la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) sub rezerva respectării anumitor condiții, în special (a patra linie) a condiției ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

14 – Articolul 12 alineatul (3) litera (a) a treia linie din A șasea directivă coroborat cu punctul 3 din anexa H la aceasta [articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 și punctul 3 din anexa III la aceasta].

15 – Un exemplu macabru, tragic și controversat este cazul celulelor HeLa, prelevate inițial din corpul unei femei care a murit în Statele Unite în 1951, cultivate de atunci sub forma unei „linii celulare nemuritoare” ce totalizează de mai multe ori greutatea corpului său în timpul vieții și care este utilizată în cercetarea medicală pretutindeni în lume (a se vedea Rebecca Skloot, *Viața nemuritoare a Henriettei Lacks*, Crown, New York, 2010).

16 – Hotărârea din 6 martie 1997, Linthorst, Pouwels și Scheren (C-167/95, Rec., p. I-1195, punctul 15 și urm.).

17 – A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34).

18 – A se vedea nota de subsol 5.