ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,

sniegti 2009. gada 10. septembrī[1]

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 līdzīgos sociālos apstākļos — slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī "citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes".	**Attiecīgais Kopienu tiesiskais regulējums**
	PVN tiesiskais regulējums
	3. Pamata tiesvedība attiecas uz pakalpojumiem, kuri sniegti pirms 2007. gada, tādēļ attiecīgais Kopienu PVN tiesiskais regulējums ir Sestā direktīva [2].
2. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Dānijas *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa) vēlas noskaidrot, vai šis atbrīvojums no nodokļa attiecas uz nabassaites asiņu ieguvi, pārvadāšanu, analīzi un uzglabāšanu iespējamai tālākai izmantošanai ārstnieciskos nolūkos, ja šos pakalpojumus sniedz privāta cilmes šūnu banka, kurai ir oficiāli atļauts veikt darbības ar šādu asiņu cilmes šūnām.	4. Šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir uzskaitīti atbrīvojumi no PVN "dažām

1 — Oriģinālvaloda — 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.

darbībām sabiedrības interesēs". Tajā it īpaši ir paredzēts:

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

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, — slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;

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

d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšanu;

[..] [3]."

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

5. Saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, dalībvalstis katra atbrīvojuma no nodokļa, kurš cita starpā paredzēts 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, piešķiršanu var pakļaut vienam vai vairākiem no četriem 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 izkropļošanas iespēja attiecībā uz šādiem uzņēmumiem.

6. Saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmo ievilkumu preču 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].

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).

Audu un šūnu direktīva

7. Kvalitātes un drošības standarti cilvēka audu un šūnu ziedošanai, ieguvei, testēšanai, apstrādei, konservācijai, uzglabāšanai un izplatīšanai ir noteikti Audu un šūnu direktīvas [5] 1. pantā, kurā ir noteikts, ka tā attiecas uz audiem un šūnām, "ko paredzēts izmantot cilvēkiem, lai nodrošinātu augstu cilvēka veselības aizsardzības līmeni". Turklāt šīs direktīvas preambulā ir paskaidrots, ka cilvēka audu un šūnu transplantācija "ir strauji augoša medicīnas joma, kas piedāvā lieliskas iespējas vēl neārstējamu 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 šūnām.

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

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

Fakti, process un prejudiciālie jautājumi

9. Iesniedzējtiesas lēmumā ir paskaidrots, ka cilmes šūnas ir nenobriedušas šūnas, kas spēj pašas atjaunoties un atjaunot citas noteiktas ķermeņa šūnas. 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 šūnas. Taču ne visas cilmes šūnas var lietot visa veida slimību ārstēšanā, dažos gadījumos par labākām ir atzīstamas nabassaites asiņu cilmes šūnas (turpmāk tekstā — "nabassaites cilmes šūnas").

10. *CopyGene A/S* (turpmāk tekstā — "*CopyGene*"), Skandināvijas lielākā privātā cilmes šūnu banka, piedāvā vecākiem nabassaites asins ieguves, pārvadāšanas, analīzes un uzglabāšanas pakalpojumu, lai noteiktu

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.).

sekojošu smagu slimību gadījumā viņu bērna ārstēšanai varētu izmantot nabassaites cilmes šūnas. Uz šiem pakalpojumiem neattiecas vai tos nekādā veidā neatmaksā Dānijas valsts veselības apdrošināšanas sistēma.

11. Vispirms topošie vecāki paraksta līgumu ar *CopyGene* par asins ieguvi, pārvadāšanu un analizi. Asinis tiek paņemtas tūlīt pēc dzimšanas, ko veic pilnvarots medicīnas personāls, kurš arī ir parakstījis līgumu ar *CopyGene*. Tad tās tiek nogādātas *CopyGene* laboratorijā un analizētas, lai noteiktu, vai tajās ir pietiekoši dzīvu cilmes šūnu, lai būtu pamats tās uzglabāt. Ja tā ir, vecāki var parakstīt vēlāk pagarinājumu līgumu ar *CopyGene* par kriokonservāciju (sasaldēšanu) un uzglabāšanu.

12. Attiecīgās cilmes šūnas var tikt izmantotas tikai slimnīcas aprūpē. Asins ir bērna īpašums, kuru pārstāv māte. *CopyGene* nepieder cilmes šūnas un tam nav tiesību tās lietot izpētei, transplantācijai vai citiem komerciāliem nolūkiem.

13. Iesniedzējtiesas lēmumā ir apgalvots, ka nabassaites cilmes šūnas ir izmantotas kopš 1988. gada, lai citu starpā ārstētu vēzi, un ka ilgākā laikā ir sagaidāms, ka tās tiks izmantotas vēl vairāku slimību ārstēšanai. Autotransplantācijas vai homotransplantācijas izmantošanai [6] paredzētās šūnas tiek iegūtas dzemdību laikā un vairākumā gadījumu tiek sasaldētas uz nenoteiktu laiku līdz brīdim, kad varētu būt nepieciešamība tās lietot terapeitiskos nolūkos.

14. Iesniedzējtiesas lēmumā ir arī norādīts, ka 2004. gada 16. marta atzinumā par nabassaites asins turēšanas bankā ētiskajiem aspektiem [7] Dabaszinātņu ētikas un jaunu tehnoloģiju Eiropas grupa (turpmāk tekstā — "*EGE*") tostarp apgalvoja, ka "varbūtība, ka paraugs varētu tikt lietots, lai ārstētu kāda bērnu, pagaidām ir niecīga, nākotnes terapeitiskās iespējas ir visai hipotētiskas un līdz šim brīdim nav norādes, ka šī brīža pētījumi novedīs pie savas nabassaites asins šūnu īpašas terapeitiskas izmantošanas", bet citos jaunākos zinātniskos dokumentos ir apgalvots, ka nākotnes iespējas ir reālākas un nozīmīgākas.

6 — Audu un šūnu direktīvas 3. panta p) un q) punktā homotransplantācijas izmantošana ir definēta kā vienas personas šūnu vai audu transplantācija citai personai un autotransplantācijas 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.

15. Saskaņā ar Dānijas tiesību aktiem, ar kuriem ir transponēta Audu un šūnu direktīva, *CopyGene* ir atļauts veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām autotransplantācijas izmantošanas nolūkā. Tā iegādājās arī citu Dānijas cilmes šūnu banku, kurai ir atļauts veikt darbības ar cilmes šūnām gan autotransplantācijas, gan homotransplantācijas izmantošanas nolūkos. Līdz ar to *CopyGene* tagad uzmana 2 000 cilmes šūnu paraugu, ko tā ir ieguvusi autotransplantācijas izmantošanai, un 1 000 paraugu gan autotransplantācijas, gan homotransplantācijas izmantošanai, ko bija ieguvusi šī otra banka. *CopyGene* darbības citu starpā regulē Dānijas Veselības ministrijas vadlīnijas par bioloģiskām bankām veselības jomā.

16. Šis būtībā ir tas konteksts, kurā *CopyGene* apgalvo, ka aplūkotajiem pakalpojumiem jābūt atbrīvotiem no PVN kā darbībām, kuras ir cieši saistītas ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, ko veic slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem līdzīgas, pienācīgā kārtā atzītas iestādes. *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija) uzskata, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar nodokli.

17. Tādēļ *Østre Landsret* lūdz 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 tādējādi, ka tas ietver temporālo nosacījumu, proti, ka slimnīcas aprūpei, ar kuru pakalpojumi ir cieši saistīti, ir jābūt reālai un veiktai konkrētā veidā, uzsāktai vai ieplānotai, vai arī pietiek ar to, ka šie pakalpojumi tikai varētu būt cieši saistīti ar iespējamu vēl neesošu vai vēl nenoteiktu slimnīcas aprūpi, līdz ar ko cilmes šūnu bankas pakalpojumi, proti, jaundzimušo autotransplantācijai paredzētu nabassaites asiņu ieguve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana, ietilpst šajā jēdzienā?

Vai šajā sakarā ir nozīme tam, ka iepriekš minētos pakalpojumus var veikt tikai dzemdību laikā?

2) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tas attiecas uz vispārīgiem preventīvos nolūkos sniegtiem pakalpojumiem, kad tie tiek sniegti pirms slimnīcas vai medicīniskās aprūpes sniegšanas un pirms vēl šāda aprūpe ir nepieciešama gan no veselības, gan temporālā aspekta?

3) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā minētais jēdziens "citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes" ir interpretējams tādā veidā, ka tas attiecas arī uz privātām cilmes šūnu bankām, kuru pakalpojumus — ko sniedz profesionāls medicīnas personāls, proti, medmāsas, vecmātes un bioloģiskās analīzes speciālisti, — veido jaundzimušā nabassaites asiņu ieguve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana autotransplantācijai, kas jāveic iespējamas slimnīcas aprūpes laikā nākotnē, kaut arī minētās cilmes šūnu bankas nesaņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un tām izmaksātā atlīdzība netiek segta no šīs sistēmas līdzekļiem?

Vai šajā sakarā ir nozīme tam, ka atbilstoši valsts likumam, ar kuru ir transponēta [Audu un šūnu direktīva], privātai cilmes šūnu bankai kādas dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes ir atļāvušas veikt darbības ar cilvēka audiem un šūnām — apstrādājot, konservējot un uzglabājot no nabassaites asinīm iegūtas cilmes šūnas autotransplantācijas veikšanai?

4) Vai, lai atbildētu uz pirmajiem trim jautājumiem, nozīme ir tam, ka minētie pakalpojumi tiek sniegti saistībā ar nākotnē iespējamu homotransplantāciju un tos sniedz privāta cilmes šūnu banka, kurai kādas dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes ir atļāvušas veikt darbības ar cilvēka audiem un šūnām — apstrādājot, konservējot un uzglabājot no nabassaites asinīm iegūtas cilmes šūnas autotransplantācijas veikšanai — atbilstoši valsts likumam, ar ko ir transponēta [Audu un šūnu direktīva]?"

18. Rakstiskus un mutiskus apsvērumus ir iesniegusi *CopyGene*, Dānijas un Grieķijas valdības un Komisija.

Vērtējums

Ievada piezīmes

19. Gan ieniedzējtiesas lēmumā, gan apsvērumos Tiesai ir minēti zinātniski un ētiski jautājumi, kas saistīti ar nabassaites cilmes

šūnu uzkrāšanu, it īpaši privāto uzkrāšanu autotransplantācijas izmantošanai. Šķiet, tā ir strīdīga joma.

20. Zinātniskie iebildumi citu starpā attiecas uz: cilmes šūnu kvalitātes nenoteiktību pēc ilgstošas kriokonservācijas; mazo iegūto šūnu apjomu katrā gadījumā; zemāku veiksmes koeficientu kā kaula smadzeņu cilmes šūnu gadījumā; un nelielo saites cilmes šūnu transplantāciju skaitu, kas veiktas, lai ārstētu ierobežotu skaitu apstākļu. Taču pastāvīgi tiek veikts progress un šādi iebildumi bieži ir maigāk un retāk izteikti nekā iepriekš, turklāt saites cilmes šūnu iegūšana ir vienkāršāka un mazāk invazīva nekā kaula smadzeņu cilmes šūnu iegūšana, un tās ir noderīgākas noteikta veida ārstēšanai. Citā līmenī uzkrāšana autotransplantāciskai ārstēšanai var būt mazāk lietderīga kā uzkrāšana homotransplantāciskai ārstēšanai, jo šūnas no paša bērna nabassaites asinīm ir ierobežotā skaitā un tās nevar izmantot ģenētisku slimību ārstēšanai [8].

21. Ētikas jautājumi cita starpā attiecas uz: iespēju, ka saites asiņu ieguve traucēt dzemdībām un apdraudēt bērna vai mātes labklājību; risku, ka vecākus var pārliecināt maksāt par galu galā liekiem pakalpojumiem, pamatojoties ar pārspīlētiem solījumiem; valsts finansētu banku nopelnus altruistiski ziedotu cilmes šūnu uzkrāšanā homotransplantāciskai ārstēšanai pretēji privātām bankām, kuras nosaka maksu par šūnu uzkrāšanu donora vai viņa ģimenes ārstēšanai; nepieņemamību izslēgt ikvienu iespēju, kas varētu glābt dzīvību; un nepieciešamību nodrošināt, ka cilmes šūnu pieejamība nav atkarīga no etniskas grupēšanas.

22. Tādēļ es nepretendēju sniegt pilnīgu un līdzsvarotu, detaļās akurātu, priekšstatu — mans nodoms ir dot tikai aptuvenu uzmetumu

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.) autotransplantācijas izmantošanas varbūtība vēlāk dzīvē ir aprēķināta kā 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 ārstēšanai ar autotransplantāciju var izmantot arī kaula smadzeņu un perifēriālo asiņu cilmes šūnas, līdz ar to varbūtība var būt mazāka, ja runa ir tikai par nabassaites cilmes šūnām).

par dažām izteiktajām bažām [9]. Un es nepaužu nekādu viedokli par šīm bažām.

23. Es nevaru novērtēt pašreizējās zinātniskās zināšanas par iespējamo saites cilmes šūnu uzglabāšanas noderību ārstēšanai ar autotransplantāciju vai homotransplantāciju.

24. Tāpat es neuzskatu, ka Tiesa var to izdarīt, it īpaši tāpēc, ka "pastāvošās zinātnes atziņas" pastāvīgi attīstās, turklāt bieži vien strauji. Turklāt Tiesas loma prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā nav noteikt šāda veida faktiskos apstākļus — un pati iesniedzējtiesa, kuras uzdevums ir izlemt šādus jautājumus, nepauž nekādu galīgu nostāju par šo konkurējošo uzskatu pamatotību.

25. Līdz ar to es nepiekrītu priekšlikumam, kuru sevišķi skaidri ir izteikusi Komisija, ka Tiesas sniegtā Sestās direktīvas interpretācija būtu tieši vai netieši jāpamato ar pastāvošām zinātnes atziņām.

26. Tomēr viens fakts, ko atzinusi iesniedzējtiesa un kam piekrīt gan *CopyGene*, gan Dānijas iestādes, ir, ka nabassaites cilmes šūnu izmantošana transplantācijai būtībā attiecas uz laiku pēc 1988. gada [10]. Tas var palīdzēt, ja paturam prātā, ka Sestās direktīvas 13. pantā uzskaitītie atbrīvojumi no nodokļa [11] ir sava veida paliekas no agrākiem laikiem, jo

9 — Pilnīgākam priekšstatam papildus šo secinājumu 14. punktā un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētajam *EGE* atzinumam un 8. zemsvītras piezīmē 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 Kaula smadzeņu donoru asociācija, Paziņojums par autotransplantācijas vai ģimenes 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*, pārstrādāts 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. zemsvītras piezīmē minētajā *EGE* atzinumā. Kaut arī kaula smadzeņu cilmes šūnu transplantācijas sākās agrāk, šķiet, 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.

direktīva tika pieņemta sociālajā, ekonomiskajā un zinātnes kontekstā, kāds tas bija pirms apmēram četriem gadu desmitiem, un tā nekad nav būtiski grozīta. Tādēļ, interpretējot atbrīvojuma no nodokļa formulējumu, būtu piemēroti ņemt vērā situācijas, kuras nebija paredzētas 1977. gadā, — gan medicīnas progresu, gan mainīgās pieejas veselības aprūpei pagājušo gadu gaitā.

13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta struktūra

27. Izskatot uzdotos jautājumus, man šķiet svarīgi, lai būtu skaidrs priekšstats par Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta struktūru, kas, manuprāt, varētu tikt attēlota šādi:

<table>
<tr><td colspan="9">Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu atbrīvojums no PVN ir tad, ja</td></tr>
<tr><td colspan="3">sniegtais pakalpojums ir</td><td>UN</td><td colspan="5">pakalpojuma sniedzējs</td></tr>
<tr><td rowspan="4">slimnīcas vai medicīniskā aprūpe</td><td rowspan="4">VAI</td><td rowspan="4">ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības</td><td rowspan="4"></td><td rowspan="4">ir publisko tiesību subjekts</td><td rowspan="4">VAI</td><td colspan="3">sniedz pakalpojumu sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem</td></tr>
<tr><td colspan="3">UN</td></tr>
<tr><td rowspan="3">ir slimnīca, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centrs</td><td rowspan="3">VAI</td><td>ir cita līdzīga iestāde</td></tr>
<tr><td>UN</td></tr>
<tr><td>ir pienācīgā kārtā atzīta</td></tr>
</table>

28. "Cieši saistītu darbību" definīcija ir strīda objekts šīs lietas pirmajā, otrajā un ceturtajā jautājumā, un "pienācīgā kārtā atzītu līdzīgu iestāžu" definīcija — trešajā un ceturtajā jautājumā.

29. Man šķiet 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 vēlas 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 Kopienu tiesību jēdzieni. Izmantotie vārdi ir interpretējami šauri kā atkāpe no vispārējā 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

12 — Kā visnesenāko 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 ģenerāladvokāts Džeikobss [*Jacobs*], salīdzinot jēdzienus "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 pārsniegtu 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., ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumu 19. punkts)).

izbaudītu piegādāto pamata pakalpojumu [13]. Tomēr piegāde, kura nav būtiska pamata pakalpojuma mērķa sasniegšanai, kaut arī to varētu uzskatīt par ļoti noderīgu šim pakalpojumam, nav uzskatāma par cieši saistītu [14].

32. It īpaši attiecībā uz darbībām, kuras cieši saistītas ar slimnīcu un medicīnas aprūpi, judikatūrā ir sniegtas vairākas tālākas norādes.

33. Pirmkārt, 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktos paredzēto atbrīvojumu no nodokļa mērķis ir samazināt veselības aprūpes izmaksas. Abos apakšpunktos jēdziens "medicīniskā aprūpe" ir jāinterpretē vienādi, jo to mērķis ir izsmeļoši noteikt medicīnisko pakalpojumu atbrīvojumus no nodokļa: to, kuru mērķis ir diagnosticēt, aprūpēt un iespējamā apjomā apkarot slimības vai veselības traucējumus [15]. Medicīniskā pakalpojuma mērķis nosaka to, vai tas ir jāatbrīvo no nodokļa; ja no konteksta ir redzams, ka tā pamata mērķis nav veselības aizsardzība, uzturēšana vai atjaunošana, bet kāds cits mērķis, atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams [16].

34. Pakalpojumi ir cieši saistīti ar slimnīcu vai medicīnas aprūpi tikai tad, ja tie faktiski ir sniegti papildus aprūpei, kas pacientiem sniegta kā pamata pakalpojums, tikai tad, ja tie ir loģiski saistīti ar šādu aprūpi, un tikai tad, ja tie ir šīs aprūpes sniegšanas procesa būtisks posms, lai sasniegtu tā terapeitiskos mērķus, jo tikai tādi pakalpojumi var ietekmēt veselības aprūpes, kuru šis atbrīvojums no nodokļa padara pieejamu, izmaksas [17].

35. Tomēr terapeitiskā mērķa jēdziens nav jāsaprot pārāk sašaurināti. Saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu no nodokļa

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.

var tikt atbrīvoti preventīvi medicīniskie pakalpojumi. Pārbaudes un preventīvās medicīniskās aprūpes iekļaušana "medicīniskās aprūpes sniegšanā" ir savienojama ar veselības aprūpes izmaksu samazināšanas mērķi pat tad, ja attiecīgās personas necieš no slimības vai veselības traucējumiem [18].

36. Darbības, kas ir uzskatāmas par medicīnisko aprūpi, ietver: terapeitisko aprūpi kā daļu no ambulatorajiem pakalpojumiem, ko sniedz kvalificēts medmāsu personāls [19]; pshihoterapeitisko ārstēšanu, ko veic kvalificēts psihologs [20]; medicīnisko izmeklējumu veikšanu vai asins vai citu paraugu ņemšanu, lai pārbaudītu slimības esamību, darba devēju vai apdrošinātāju vārdā vai medicīniskās spējas ceļošanai apliecināšanu, ja šādu pakalpojumu pamata mērķis ir attiecīgās personas veselības aizsardzība [21], un medicīniskās pārbaudes, kas ļauj apsekot un pārbaudīt pacientus, pirms ir nepieciešams diagnosticēt, aprūpēt vai ārstēt potenciālo slimību, ko ir noteicis ģimenes ārsts un veic neatkarīga privāta laboratorija [22].

37. Pakalpojumi, kuri ir uzskatīti par tādiem, kas *nav* medicīniskā aprūpe, ir: ģenētiskās pārbaudes, ko ārsts veic, lai noteiktu paternitāti [23]; vispārējā aprūpe un palīdzība mājās, kas sniegta kā daļa no ambulatora pakalpojuma [24], un ārsta ziņojums par personas veselības stāvokli kara vai nespējas pensijas prasības sakarā vai saistībā ar tiesvedību par miesas bojājumiem [25].

38. Judikatūrā ir mazāk gadījumu attiecībā uz piegādēm, kuras ir vai nav atzītas par "cieši saistītām darbībām", kad pamata pakalpojums ir slimnīcu vai medicīniskā aprūpe, kuru regulē 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts.

39. No vienas puses, Tiesa ir noteikusi, ka, ja atzīts veselības aprūpes darbinieks nozīmē analīzes ar mērķi diagnosticēt un terapeitiskā nolūkā, pacienta analīžu parauga pārsūtīšana, kas loģiski notiek laikā starp analīžu parauga noņemšanu un pašu analīžu veikšanu, ir cieši

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 lietā C-45/01 *Dornier* (*Recueil*, I-12911. lpp.).

21 — 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* (*Recueil*, I-13989. lpp.).

22 — Iepriekš minētais spriedums lietā *L.u.P.*

23 — 2000. gada 14. septembra spriedums lietā C-384/98 *D.* (*Recueil*, I-6795. lpp.).

24 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Kügler*.

25 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Unterpertinger* un iepriekš minētais spriedums lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services*.

saistīta ar analīzēm un tādējādi ir atbrīvota no PVN [26].

40. No otras puses, ja slimnīca vai cita iestāde, kuru regulē 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts, stacionārajiem pacientiem sniedz telekomunikāciju pakalpojumus vai izīrē televīziju, vai nodrošina gultas vai maltīti pacienta viesiem, tās nav ar slimnīcu vai medicīnas aprūpi cieši saistītas darbības, ja vien: i) tās nav būtiskas, lai sasniegtu terapeitiskos aprūpes mērķus, un ii) to pamata mērķis nav gūt papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā PVN [27].

Piemērošana izskatāmajā lietā

— Pirmais jautājums

41. Vispirms, ne iesniedzējtiesa, ne arī kāds no apsvērumu iesniedzējiem nav ierosinājis, ka attiecīgos pakalpojumus pašus par sevi varētu atzīt par medicīnisko aprūpi, kas ir atbrīvota no PVN.

42. Šķiet, tā ir pareizā pieeja. No iesniedzējtiesas lēmuma ir skaidrs, ka nabassaites cilmes šūnu ieguves, pārvadāšanas, analīzes un uzglabāšanas — tā, kā to dara *CopyGene*, — tiešais mērķis nav esošu slimību vai veselības traucējumu diagnoze, ārstēšana vai novēršana, vai veselības aizsardzība, uzturēšana vai atgūšana.

43. Tomēr tas neizslēdz iespēju, ka citos apstākļos nabassaites asiņu ieguvei un analīzei (un ikvienai ar to saistītai pārvadāšanai un uzglabāšanai) varētu būt diagnostikas mērķis, ko Tiesa ir atzinusi par tādu, kas ietilpst medicīnas aprūpē. Tiesas sēdē *CopyGene* advokāts norādīja, ka gadījumā, kad donora ģimenē ir zināma iedzimta slimība, paraugs var tikt pārbaudīts attiecībā uz šīs slimības esamību. Tas, protams, ir jānosaka valsts tiesai tāpat kā jautājums, vai pārbaudei ir kāds patiess diagnostikas mērķis, kas nebūtu tikai daļa no pārbaudes saistībā ar šo šūnu dzīvotspēju.

44. Tādēļ būtiskais jautājums ir, vai attiecīgie pakalpojumi var būt "cieši saistīti" ar slimnīcu vai veselības aprūpi.

26 — 2001. gada 11. janvāra spriedums lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp., 24. un nākamie punkti).

27 — Iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ygeia*.

45. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir skaidri noteikts, ka cilmes šūnas, uz ko attiecas šie pakalpojumi, var tikt lietotas tikai slimnīcu aprūpē, izņemot pētniecību [28]. Turklāt no literatūras ir skaidrs, ka īpaša ārstēšana var mainīties, bet cilmes šūnu, tajā skaitā nabassaites cilmes šūnu, izmantošana ārstniecībā sistemātiski ietver transplantāciju, lai aizstātu šūnas, kuras ir kaut kā bojātas. Nevar būt šaubu, ka šāda izmantošana ietilpst slimību vai veselības traucējumu ārstēšanas vai aprūpes, vai veselības atjaunošanas jēdzienā, un šķiet maza iespēja, ka tas varētu notikt kaut kur citur, nevis slimnīcā.

46. Paralēle var tikt vilkta ar asins pārliešanu vai orgānu transplantāciju. Uz cilvēka asiņu un orgānu piegādāšanu attiecas cits īpašs atbrīvojums Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā. Tāpēc varētu apgalvot, ka šādas piegādes ir citā kategorijā nekā ar slimnīcu vai medicīnas aprūpi cieši saistītas darbības. No cilvēka audu un šūnu neiekļaušanas varētu arī secināt, ka šādas piegādes tīši ir izslēgtas no atbrīvošanas no nodokļa.

47. Tomēr, ja 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts nepastāvētu, es nedomāju, ka būtu iespējams, ka Tiesa pārliešanai paredzēto asiņu un transplantācijai paredzēto orgānu ieguvi, pārvadāšanu, analīzi un uzglabāšanu atzītu par ko citu, nevis ar slimnīcu vai medicīnas aprūpi cieši saistītām darbībām.

48. Turklāt Sestās direktīvas 13. pantā minēto atbrīvojumu no nodokļa saraksts tika pieņemts aptuveni pirms četriem gadu desmitiem [29]. Ir ticami, ka, ja cilvēka šūnu lietošana terapeitiskiem mērķiem 1970. gados būtu tikpat labi attīstīta, kā bija orgānu transplantācija un asins pārliešana, šūnu piegāde būtu minēta 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā.

49. Tādējādi, manuprāt, kad tiek iegūtas, pārvadātas, analizētas un uzglabātas konkrēta cilvēka šūnas, tajā skaitā nabassaites cilmes šūnas, nolūkā, kas nevar būt cits kā vien slimību vai veselības traucējumu ārstēšana vai

28 — Šis ierobežojums, šķiet, ir ietverts *CopyGene* līgumā ar vecākiem. *CopyGene* un Dānijas valdības advokāts tiesas sēdē apgalvoja, ka tas esot noteikts arī Dānijas tiesību aktos. Protams, nevar izslēgt, ka citos apstākļos nabassaites asinis varētu tikt iegūtas zinātniskās pētniecības nolūkos vai citos nolūkos, kuri nav slimnīcu vai medicīnas aprūpe. Ja mērķis nav saistīts ar šādu aprūpi, aplūkoto atbrīvojumu no nodokļa, protams, nevar piemērot.

29 — Skat. šo secinājumu 26. punktu.

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

50. Valsts tiesa atsaucas uz iespējamu "temporālo nosacījumu". Tomēr, manuprāt, nevar uzskatīt, ka ilgums, kas ir starp šādu šūnu ieguvi un medicīnisko izmantošanu, varētu ietekmēt vērtējumu. Skaidrs, ka ilgums — asins, orgānu, cilmes šūnu vai citu audu gadījumā — 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 ātruma ierobežoju mus —, taču tas ir likumdevēja, nevis tiesas ziņā [30]. Tāpat ne ar slimnīcu vai medicīnas aprūpes cieši saistītu pakalpojumu atbrīvošanas no nodokļa kontekstā vai pamata mērķī, 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 šūnas 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 būs ikvienā gadījumā, bet visticamāk tad, kad faktiski nav iespējams iegūt nabassaites šūnas saturošas asinis citādāk kā vien dzimšanas laikā.

53. Valsts tiesa it īpaši vēlas noskaidrot, vai slimnīcas aprūpei, ar kuru pakalpojumi ir cieši saistīti, ir jābūt reālai un veiktai konkrētā veidā, uzsāktai vai ieplānotai, 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

30 — Skat. arī manus 2009. gada 2. jūlija secinājumus apvienotajās lietās C-402/07 un C-432/07 *Sturgeon* un *Bock and Lepuschitz* (2009. gada 19. novembra spriedums, Krājums, I-10923. lpp., 93. un 94. punkts).

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 pastāvošas, uzsāktas vai ieplānotas ārstēšanas ietvaros, bet pārsvarā asins ziedojumi ir paredzēti vēl neparedzētiem gadījumiem. Es neredzu nevienu iemeslu, kādēļ atšķirībai starp divām situācijām būtu jārada atšķirīga PVN piemērošana vai nu attiecībā uz asins, vai kādu citu audu vai šūnu transplantāciju slimnīcas vai medicīniskās aprūpes nolūkos.

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

57. Atkal es neredzu iemeslu, kādēļ tam būtu jārada kāda atšķirība. Tas, ka dažādu iemeslu dēļ daži paraugi nekad netiks lietoti, pieder pie medicīniskās ārstēšanas nolūkā iegūto asiņu, orgānu, audu vai šūnu 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 lietā aplūkotajiem pakalpojumiem. Turklāt, kad ir sniegts pamata pakalpojums (medicīniskā ārstēšana, izmantojot nabassaites cilmes šūnas), saikne starp to un papildu pakalpojumu nekādi nav neskaidra.

58. Var veikt salīdzinājumu ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekamās ienākošās summas, kuras ir paredzētas izmantot ar nodokli neapliekamiem darījumiem, vēl arvien var radīt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pat ja šie darījumi patiesībā nekad nenotiek [32]. Pat tad, ja atbrīvošana no nodokļa un tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir dažādi jēdzieni, ir skaidrs, ka Kopienu tiesībās PVN piemērošana ne obligāti ir atkarīga no sākotnējās izmantošanas kā vispārēja likuma.

31 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dornier*, 35. punkts; iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ygeia*, 18. punkts.

32 — Skat., piemēram, 1996. gada 29. februāra spriedumu lietā C-110/94 *INZO* (*Recueil*, I-857. lpp.) un 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp.).

59. Uz citiem jautājumiem ir norādījušas Dānijas un Grieķijas valdības un Komisija: pirmkārt, vai attiecīgie pakalpojumi būtu jāizslēdz no atbrīvojuma no nodokļa tādēļ, ka tie nav būtiski attiecībā uz slimnīcas vai medicīnisko aprūpi, kas ir atbrīvota no nodokļa; otrkārt, vai tiem ir jābūt izslēgtiem, jo atbrīvojums nemazinātu veselības aprūpes izmaksas, un, treškārt, vai tiem ir jābūt izslēgtiem tādēļ, ka tos nav noteicis ārsts vai atzīts veselības aprūpes darbinieks.

60. Tā ir taisnība, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktu piegādes nav atbrīvotas no nodokļa atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam, ja tās nav būtiskas darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, un ka Tiesa ir nospriedusi, ka pakalpojumi nav uzskatāmi par būtiskiem, ja tie ir tikai "ļoti noderīgi", lai sasniegtu no nodokļa atbrīvotās pamata piegādes mērķi [33]. Tomēr, manuprāt, ir skaidrs, ka, ja tiek veikta cilmes šūnu terapija, tad cilmes šūnu pieejamība ir uzskatāma par būtisku šīs terapijas veikšanai, nevis tikai par ļoti noderīgu. Tāpat nav svarīgi, ka var būt pieejami citi cilmes šūnu avoti (no kaula smadzenēm vai periferiālajām asinīm, vai cita donora); nevar būt tā, ka alternatīvu pastāvēšana vien sistemātiski izslēgtu atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt iesniedzējtiesa apgalvo, ka kaula smadzeņu vai periferiālo asiņu cilmes šūnas nevar izmantot noteikta veida traucējumu gadījumā. Tādēļ es uzskatu, ka nav pamata izslēgt atbrīvojumu no nodokļa, pamatojoties ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktu.

61. Tāpat ir taisnība, ka Tiesa ir vairākkārt norādījusi, ka atbrīvojumu no nodokļa Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā mērķis ir samazināt veselības aprūpes izmaksas. Dānijas un Grieķijas valdības iebilst, ka attiecīgo pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa šajā gadījumā šīs izmaksas nesamazinās būtībā tādēļ, ka tie nav saistīti ar patieso ārstēšanu. Tomēr, manuprāt, ciktāl nabassaites cilmes šūnas var izmantot medicīniskajā aprūpē (un parasti tās var), šīs aprūpes izmaksas tiks samazinātas, atbrīvojot no PVN sagatavošanas pasākumus, kas nepieciešami, lai šīs šūnas padarītu pieejamas. Turklāt es ieteiktu, ka, kaut arī atbrīvošanas no nodokļa mērķis patiesi ir samazināt veselības aprūpes izmaksas, atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no tā, lai šāda samazināšana tiktu sasniegta katras individuālas piegādes gadījumā.

62. Dānijas valdība norāda faktu, ka atšķirībā no situācijas lietā Komisija/Francija, kurā Tiesa uzsvēra faktu, ka analīzes bija pasūtījis pienācīgā kārtā atzīts veselības aprūpes darbinieks, *CopyGene* pakalpojumus nav noteicis neviens ārsts vai veselības aprūpes speciālists. Tomēr šis salīdzinājums nešķiet īsti

33 — Skat. 2002. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-287/00 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-5811. lpp., 48. un 49. punkts) un iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 26. un 27. punkts.

vietā. Pamata pakalpojums tajā lietā bija analīžu veikšana, kas ietilpa jēdzienā "veselības aprūpe"; "cieši saistītā darbība" bija parauga pārsūtīšana, pakalpojums, ko pašu par sevi veselības aprūpes darbinieks nebija pasūtījis, bet kas bija šo analīžu veikšanai nepieciešams papildinājums. Izskatāmajā lietā nav šaubu par to, ka medicīniskā aprūpe, kas ir pamata pakalpojums un vienīgais mērķis, kam var lietot *CopyGene* pakalpojumus, tiks sniegta tikai tad, ja to būs pieprasījis vai apstiprinājis (un gandrīz noteikti veicis) ārsts.

63. Tādējādi es uzskatu, ka tādi pakalpojumi kā aprakstītie ir ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

— Otrais jautājums

64. Valsts tiesa vēlas noskaidrot, vai 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz vispārīgos preventīvos nolūkos sniegtiem pakalpojumiem, kas sniegti pirms slimnīcas vai medicīniskās aprūpes. Manuprāt, atbilde var būt īsa.

65. No judikatūras ir skaidrs, ka preventīvos nolūkos 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 šķiet, tam šajā gadījumā nav īpašas nozīmes. Es piekrītu *Skatteministeriet* paustajam viedoklim pamata tiesvedībā, ka saskaņā ar sniegto aprakstu nešķiet, ka attiecīgajiem pakalpojumiem būtu kāds preventīvs mērķis. Jēdziena ierastajā nozīmē preventīvi medicīniskie pakalpojumi ir tie, kuri palīdz novērst, izvairīties vai pasargāt no slimības, traumas vai veselības problēmām vai palīdz atklāt apslēptas vai sākotnējas saslimšanas, lai varētu veikt laicīgu ārstēšanu. Tomēr *CopyGene* sniegtie pakalpojumi nodrošina, ka ir pieejami īpaši krājumi gadījumā, ja ir nepieciešama ārstēšana. To mērķis katrā ziņā nav novērst, izvairīties vai pasargāt no veselības traucējumu rašanās vai atklāt šādu traucējumu tā apslēptā vai sākotnējā stadijā. Pat tad, ja šāda atklāšana varētu būt cits iespējams nabassaites cilmes šūnu ieguves

34 — Skat., piemēram, iepriekš minētos spriedumus lietā *Unterpertinger*, lietā *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services* un lietā *L.u.P.*

mērķis, iesniedzējtiesas lēmumā ir norādīts, ka tas nav *CopyGene* nolūks 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 attīstīšanos daudz nopietnākā vai pat letālā stadijā. Tomēr tas, manuprāt, ir, lai sajauktu pamata pakalpojumu un papildpakalpojumu. Ārstēšanai, kurai šūnas tiek izmantotas, var būt preventīvs vai ārstniecisks raksturs, taču tas neietekmē šūnu ieguves, pārvadāšanas, analīzes un uzglabāšanas raksturu. Šīm darbībām pašam par sevi nav nekādu profilakses pazīmju.

— Ceturtais jautājums

68. Valsts tiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai attiecīgo pakalpojumu kvalifikāciju ietekmē tas, vai aplūkotās nabassaites cilmes šūnas ir paredzēts izmantot drīzāk homotransplantācijai, nevis autotransplantācijai.

69. Man šķiet, ka atšķirība starp šiem diviem izmantošanas veidiem ietekmē tikai attiecīgo cilmes šūnu izmantošanas varbūtību. Komisija un Dānijas valdība īpašu uzmanību vērš uz ārkārtīgi mazo varbūtību, ka nabassaites cilmes šūnas kādreiz varētu izmantot ārstēšanai ar autotransplantāciju. Šī varbūtība noteikti būs lielāka homotransplantācijas izmantošanas gadījumā, jo potenciālo saņēmēju skaits var būt liels — apstāklis, kas samazinās arī vidējo ilgumu starp ieguvi un izmantošanu. Pat gadījumos, kad paredzētā izmantošana ir saistīta ar ģimenes grupu, var būt vairāki iespējamie saņēmēji, kamēr autotransplantācijas izmantošana saskaņā ar definīciju attiecas tikai uz vienu saņēmēju.

70. Tomēr, ja, kā es uzskatu, izmantošanas iespējamības precīza pakāpe nav būtiska, ciktāl attiecīgie pakalpojumi ir sniegti ar terapeitisku mērķi un tos nevar novirzīt nevienam citam nolūkam [36], nav būtiska arī atšķirība starp autotransplantāciju un homotransplantāciju. Es tikai vēlos pateikt, ka, ja — un es neapgalvoju, ka tas tā ir šajā gadījumā, — zināmā izmantošanas (it īpaši 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 peļņas gūšanu, izmantojot vecāku bailes un cerības, tad šos pakalpojumus, protams, nevarētu

35 — Tomēr skat. šo secinājumu 43. punktu.

36 — Skat. šo secinājumu 57. punktu.

raksturot kā ar slimnīcas vai medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības.

71. Attiecībā uz iespējamo klasifikāciju par preventīviem medicīnas 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 kārtā atzītas līdzīgas iestādes" tiek iepriekš pieņemta oficiāla atzīšanas procedūra vai atzīšana var izrietēt arī no tā, ka sociālās apdrošināšanas iestādes sedz ārstēšanās 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, pakļaujot 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 organizāci-

37 — Skat. sprieduma 52. punktu.

38 — 64.–67. punkts.

39 — Ar kuru no nodokļa atbrīvo "tādu pakalpojumu sniegšanu un tādu preču piegādi, kas ir cieši saistītas ar sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām".

jas ir jāatzīst, valsts iestādēm ir jāņem vērā vairāki faktori, tajā skaitā: nodokļu maksātāja darbību vispārējās intereses; to, ka pārējie nodokļu maksātāji, kuri veic tās pašas darbības, jau ir atzīti līdzīgā veidā, un apmēru, kādā izmaksas sedz slimokases un citas sociālās apdrošināšanas iestādes. Izvērtējot šos faktorus, iestādēm sava rīcības brīvība ir jāizmanto Kopienu tiesību, it īpaši vienlīdzīgas 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 atšķirīgai 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 kārtā 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 paredzētā nosacījuma daļas, proti, ka pakalpojumiem jābūt sniegtiem sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, *un* ka iestādei jābūt līdzīgai slimnīcai, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centram *un* jābūt "pienācīgā kārtā atzītai" [41]. Protams, "līdzība" 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.

Piemērojamība šajā lietā

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

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.

iestādes *CopyGene* ir atļāvušas veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām atbilstoši valsts tiesību aktiem, ar kuriem ir transponēta Audu un šūnu direktīva. Ar ceturto jautājumu tā vēlas noskaidrot, vai noteikšanu ietekmē tas, vai pakalpojumi ir sniegti autotransplantācijas vai homotransplantācijas izmantošanas nolūkā.

77. Jāpiebilst, ka Dānija nav izstrādājusi konkrētus noteikumus vai procedūras Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta īstenošanai attiecībā uz pakalpojumu sniedzējiem, kuri nav publisko tiesību subjekti [42]. Tādēļ Dānijas nodokļu iestādēm ir rīcības brīvība, kas tomēr ir jāizmanto saskaņā ar Kopienu tiesībām. Šajā sakarā, manuprāt, nav nozīmes tam, kā to tiesas sēdē apgalvoja *CopyGene* advokāts, ka dažas citas dalībvalstis sistemātiski atbrīvo no nodokļa privāto nabassaites cilmes šūnu banku pakalpojumus.

78. Tomēr no iesniedzējtiesas lēmuma un Dānijas valdības apsvērumiem izriet, ka nodokļu iestādes ir ieviesušas administratīvo praksi, saskaņā ar kuru medicīnas aprūpes pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, ja tos sava pilnvarojuma ietvaros ir sniedzis pilnvarots medicīniskais personāls vai ja ārstēšanu apmaksā valsts veselības apdrošināšanas sistēma. Citos gadījumos atbrīvojums var tikt piešķirts tad, ja ārstēšana notiek pēc ārsta vai slimnīcas pieprasījuma. Jādomā, ka pakalpojumi, kas neatbilst nevienam no šiem kritērijiem, nav atbrīvoti no nodokļa.

79. Pieņemot, ka Dānijas iestāžu lēmums neatzīt *CopyGene* atbilst to pašu iedibinātai praksei, jautājums tādējādi ir, *vai Kopienu tiesības*, kurās nav precizēts neviens pozitīvs nosacījums, uz kura pamata ir jāpiešķir atzīšana, *nav kādā veidā pretrunā šādas prakses pielietošanai šajā gadījumā*.

42 — Pilnīgai izpratnei atgādināšu, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā ir atļauts 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 šādus nosacījumus. Jāpatur arī prātā, ka dalībvalstis var noteikt nosacījumus, lai nodrošinātu pareizu un godīgu 13. panta A daļas 1. punkta atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

80. Šajā kontekstā man ir jāpārbauda dažādie faktori, uz ko ir atsauces judikatūrā un iesniedzējtiesas jautājumā. To darot, man jāvadās pēc trīsdaļīgās struktūras, ko, manuprāt, ietver nosacījums.

— Sociālie nosacījumi, kas ir salīdzināmi ar nosacījumiem, kuriem ir pakļauti publisko tiesību subjekti

81. Šis nosacījums nav skaidri minēts ne iesniedzējtiesas lēmumā, ne kādā no iesniegtajiem apsvērumiem, turklāt tā nozīme nav pilnībā skaidra.

82. Tas nebija ietverts sākotnējā priekšlikumā Sestajai direktīvai, ar kuru no nodokļa bija atbrīvota "slimnīcas un medicīnisko pakalpojumu sniegšana un ar to saistītu preču piegāde, ko veic medicīnas iestādes, kuras vada: i) publisko tiesību subjekti vai ii) bezpeļņas organizācijas, vai iii) privātas labdarības organizācijas" [43]. Ciktāl man ir zināms, nav dokumentēts iemesls, lai galīgi pieņemtajā direktīvā iekļautu "līdzīgu sociālo apstākļu" kritēriju [44].

83. Tomēr 1983. gadā savā Pirmajā ziņojumā par Sesto direktīvu [45] Komisija apgalvoja, ka pastāv grūtības novilkt robežu starp organizācijām, kuras savus pakalpojumus sniedz ar sociāliem nosacījumiem, kas līdzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem un citām iestādēm, un ka PVN komitejas diskusijas par šo jautājumu nav devušas rezultātus.

84. 1984. gada priekšlikumā 19. direktīvai [46] no 13. panta A daļas 1. panta b) apakšpunkta pilnībā bija izslēgti vārdi "ar publisko tiesību subjektiem vai sociāliem nosacījumiem, kas līdzinās tiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem", tādēļ atbrīvojums no nodokļa bija piemērots slimnīcas un medicīnas aprūpei un cieši saistītām darbībām, ko veic visas slimnīcas, medicīniskās ārstniecības vai diagnostikas centri un citas līdzīga rakstura pienācīgā kārtā atzītas organizācijas. Tomēr šis priekšlikums netika pieņemts un galu galā tika atsaukts 1993. gadā.

85. Iespējams, ka nodoms bija no atbrīvojuma no nodokļa izslēgt darbības, ko veic privātas organizācijas, kuras pilnībā darbojas uz komerciālās peļņas pamata, kas nekādā ziņā nav ietvertas vai kuras nekādā ziņā

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.).

neapmaksā valsts aprūpes pakalpojumu vai veselības apdrošināšanas sistēma. Tomēr ir jāņem vērā ne tikai varbūtība, kas nav aplūkota šajā tiesvedībā, bet, iespējams, arī (mainīgais) apmērs, kādā veselības aprūpes 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 Dānijas iestāžu prakse šajā ziņā šķiet pamatota un nav iemesla šaubām par tās piemērošanu šajā gadījumā. Tomēr tas nenozīmē, ka atbrīvojums no nodokļa būtu jāizslēdz, ja sociālās 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 Dānijas valdības paustās bažas [49] attiecībā uz sociāli vēlamo brīvprātīgi ziedoto cilmes šūnu saglabāšanu valstī, kas ir pretēja privātai saglabāšanai, kuru ierobežo indivīda vai ģimenes intereses. Ja šādām bažām ir piešķirta precīza forma kā kritērijam, kurš ir piemērots sistemātiskā 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 jēdzienā "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 kārtā atzīts" nozīmē iestādi, "ko par slimnīcai vai medicīniskās aprūpes vai diagnozes centram līdzīgu pienācīgā kārtā ir atzinušas veselības iestādes".

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.

90. Lai kā arī būtu, iestādei ir jāpiemīt attiecīgai līdzībai, lai tā varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa.

— Pienācīgā kārtā atzīta iestāde

92. Trešajā jautājumā galvenā uzmanība ir vērsta uz to, vai noteikti faktori (pilnvarota medicīnas personāla nodarbināšana, valsts veselības apdrošināšanas atlīdzības neesamība un atļauja veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām) obligāti nozīmē — kopā vai atsevišķi —, ka valsts tiesai *CopyGene* būtu (vai nebūtu) jāuzskata par "pienācīgā kārtā atzītu" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

91. Protams, galīgais lēmums ir jāpieņem valsts tiesai, bet no iesniedzējtiesas lēmuma un *CopyGene* un Dānijas valdības apsvērumiem šķiet, ka privātai cilmes šūnu bankai nepiemīt slimnīcas vai medicīniskās ārstniecības centrus, manuprāt, raksturojošā pazīme — uzņemt pacientus, lai sniegtu ķirurģisku un/vai medicīnisku ārstēšanu un/vai aprūpi. Cilmes šūnu banka var šķist līdzīgāka diagnostikas centram, kurš ne vienmēr uzņem pacientus un kura darbība var ietvert šūnu dzīvotspējas pārbaudi — darbību, kuru veic arī *CopyGene*. Tomēr no lietas materiāliem ir redzams, ka vismaz kā cilmes šūnu banka *CopyGene* neveic diagnostiku (ar ko es saprotu darbību, ar kuru pārliecinās par veselības traucējumu esamību vai neesamību, vai smaguma pakāpi), un, ja tas tā ir, es domāju, ka to nevar uzskatīt par līdzīgu diagnostikas centram [51].

93. Vispirms šajā sakarā no judikatūras ir skaidrs, ka daži pamata pakalpojumi, ko veic medicīnas personāls, var būt ārpus "medicīniskās aprūpes" definīcijas šīs normas izpratnē [52]. Tādējādi var nebūt pamata domāt, ka šāda personāla izmantošana "cieši saistītu" pakalpojumu veikšanai automātiski radītu iestādes, kura tos nodarbina, atzīšanu. Tādēļ man šķiet, ka Dānijas iestādes var pamatoti piemērot kritēriju, kas balstīts uz to, vai pakalpojumus sniedz *pilnvarots* medicīniskais personāls, *darbojoties sava pilnvarojuma ietvaros*. Līdz ar to, ja kritērijs ir piemērots

51 — Tomēr skat. šo secinājumu 43. punktu.

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

konsekventi un *CopyGene* "pilnvarotais medicīnas personāls", sniedzot attiecīgos pakalpojumus, tam neatbilst, tas vien, ka tie ir kvalificēti veselības speciālisti, neliedz Dānijas iestādēm atteikt *CopyGene* atzīšanu atbrīvojuma no nodokļa izpratnē.

94. Tālāk, kā es jau norādīju [53] — tas, ka uzņēmuma pakalpojumus sociālā nodrošinājuma iestādes (pilnībā) neatlīdzina, ir faktors, ko Tiesa lietā *Dornier* uzskatīja par būtisku. Nosacījuma attiecībā uz "līdzīgiem sociāliem apstākļiem" kontekstā es uzskatu, ka tas bija faktors, ar kuru varēja pamatot atbrīvojuma no nodokļa atteikumu. Pārbaudot to no pienācīgas atzīšanas viedokļa, es nevaru nonākt pie cita secinājuma.

95. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta teksta parastā nozīmē "pienācīgā kārtā atzīta" iestāde, šķiet, ir tā, kas ir atzīta atbrīvojuma no nodokļa izpratnē. Ja, kā tas ir šajā lietā, valsts tiesību aktos konkrētajā PVN kontekstā šādas atzīšanas mehānisms nav paredzēts, ir jāpārbauda citas tiesību normas; kā Tiesa nolēma lietā *Dornier*, atzīšanai nav jāizriet no valsts nodokļu tiesību normām. Līdz ar to iestādi, kuras pakalpojumu izmaksas atlīdzina valsts veselības apdrošināšana, var uzskatīt par "pienācīgā kārtā atzītu", secinot, ka to, kuras pakalpojumi netiek atlīdzināti, ir pamatoti uzskatīt par neatzītu.

96. Paliek jautājums par *CopyGene* atļauju veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem ir ieviesta Audu un šūnu direktīva.

97. Vai šāda atļauja, kas piešķirta saskaņā ar šo direktīvu, nozīmē, ka attiecīgā iestāde ir jāuzskata par "pienācīgā kārtā atzītu" Sestās PVN direktīvas izpratnē?

98. Es neuzskatu, ka tai varētu būt šāda automātiska ietekme, kaut arī tas noteikti ir faktors, kas atbalsta atzīšanu.

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

99. Ņemot vērā Sestās PVN direktīvas vispārējo formulējumu un medicīnas zinātnes progresējošo raksturu, ir pamats uzskatīt, ka medicīniskās aprūpes un cieši saistīto darbību definīcijas nav statiskas, bet tās ir jāinterpretē dinamiski [54]. Šāda interpretācija nevar būt pamatota ar patvaļīgu kritēriju, bet tajā ir drīzāk jāņem vērā vispārējas izmaiņas, kas varētu būt radušās.

100. Akreditēšanas, iecelšanas, pilnvarošanas vai licencēšanas saskaņā ar Audu un šūnu direktīvas 6. pantu mērķis ir nodrošināt, lai cilvēka audu un šūnu, ko paredzēts izmantot cilvēkiem, testēšana, apstrāde, konservācija, uzglabāšana vai izplatīšana tiktu veikta atbilstoši noteiktiem kvalitātes un drošības standartiem. Attiecīgai izmantošanai cilvēkiem [55] lielā mērā ir medicīniskās aprūpes, kas ir atbrīvota no nodokļa, pateicoties Sestās PVN direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) vai c) apakšpunktam, raksturs. Ciktāl tas tā ir, šķistu pamatoti uzskatīt, ka iestāde, kurai ir atļauts veikt palīgdarbības — cilvēka audu un šūnu testēšanu, apstrādi, konservāciju, uzglabāšanu vai izplatīšanu —, ir jāuzskata par pienācīgā kārtā atzītu 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

101. Audu un šūnu direktīva tika pieņemta, ņemot vērā medicīnas zinātnes jauninājumus un attīstību, kam ir jābūt kādai ietekmei uz medicīniskās aprūpes jēdzienu 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 kārtā 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

54 — Skat. arī šo secinājumu 48. punktu.

55 — 3. panta 1. punktā definēta kā izmantošana "uz cilvēka saņēmēja vai cilvēkā saņēmējā un ekstrakorporāla izmantošana".

direktīvu būtu vienmēr jārada atzīšana PVN izpratnē. Svarīgi ir, lai nodokļu iestāžu pieeja attiecībā uz līdzīgām un konkurējošām iestādēm būtu konsekventa.

— 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 kārtā 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.

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 kārtā atzītām". Tomēr, ja šīs iestādes "pienācīgā kārtā atzītu" citus uzņēmumus, kuri sniegtu tādus pašus pakalpojumus līdzīgās situācijās, diskriminācijas aizliegums Kopienu tiesībās principā prasītu, lai *CopyGene* tiktu tāpat atzīta.

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

— Ceturtais jautājums

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 kārtā atzītu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

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 kārtā atzītas" iestādes statusa esamību vai neesamību. Tomēr es saprotu, ka šis jautājums ir saistīts ar vēlmi cilmes šūnas uzglabāt drīzāk valsts, nevis privātās iestādēs, 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 būtībā 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] (Mančestra) lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu [57] ir uzdoti jautājumi attiecībā uz to, vai nabassaites asiņu un cilmes šūnu ieguves, pārvadāšanas, analīzes, uzglabāšanas un piedāvāšanas izmantošanai visaptverošā pakalpojumā 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 lūgusi 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.

56 — Skat. 87. punktu.

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

Secinājumi

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

1) tāds pakalpojums 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 — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ja iegūtās asinis var tikt izmatotas šādai aprūpei, tās ir iegūtas šādam nolūkam un nevar tikt izmantotas nevienam citam nolūkam. 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 apslēptā vai sākotnējā stadijā, nav preventīvs medicīnisks 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 līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem;

   — ir jābūt līdzīgam slimnīcai vai medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centram, un

— jābūt pienācīgā kārtā atzītam šajā izpratnē.

Valsts iestādes no lēmuma nepiešķirt šādu atzīšanu neattur

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

— tas, ka attiecīgā iestāde ir saņēmusi atļauju veikt darbības ar šādu asiņu cilmes šūnām 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 autotransplantācijas vai homtotransplantācijas izmantošanu.