GENERALINĖS ADVOKATĖS ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2009 m. rugsėjo 10 d.[1]

Taikomi Bendrijos teisės aktai

PVM teisės aktai

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

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

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

4. Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyti „tam tikros visuomenei

1 — Originalo kalba: anglų.

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

naudingos veiklos“ atleidimo nuo PVM atvejai. Joje, be kita ko, numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

c) sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės;

d) tiekiamus žmogaus organus, kraują ir pieną;

<...>“ [3]

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

5. Pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta, *inter alia*, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, valstybės narės gali taikyti vieną ar daugiau iš keturių sąlygų: iš esmės šios įstaigos turi nesiekti pelno ir (arba) būti valdomos daugiausia visuomeniniais pagrindais, ir (arba) įkainiai už jų teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba turi būti mažesni už komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, įkainius už panašias paslaugas, ir (arba) neturi būti jokios tikimybės, kad bus iškraipoma konkurencija tokių komercinių įmonių atžvilgiu.

6. Pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmąją įtrauką paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio, *inter alia*, pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jeigu jos „nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams“ [4].

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

Audinių ir ląstelių direktyva

7. Žmogaus audinių ir ląstelių donorystės, įsigijimo, ištyrimo, apdorojimo, konservavimo, laikymo bei paskirstymo kokybės ir saugos standartai nustatyti Audinių ir ląstelių direktyvoje [5], kurios 1 straipsnyje numatyta, kad ji susijusi su audiniais ir ląstelėmis, „numatytais naudoti žmonėms, <…> norint užtikrinti aukšto lygio žmogaus sveikatos apsaugą“. Be to, direktyvos preambulėje paaiškinta, kad žmogaus audinių ir ląstelių transplantacija „yra sparčiai besiplečianti medicinos sritis, teikianti plačias galimybes išgydyti kol kas neišgydomas ligas“, (1 konstatuojamoji dalis) ir išsamiai paminėti medicininiai bei gydymo tikslai, su kuriais susijusi direktyva. 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad direktyva taikoma bambos virkštelės kamieninėms ląstelėms.

8. Audinių ir ląstelių direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės užtikrina, kad visos audinių įstaigos, vykdančios žmogaus audinių ir ląstelių, numatytų naudoti žmonėms, bandymo, apdorojimo, saugojimo ir paskirstymo veiklą, būtų kompetentingos institucijos arba institucijų akredituotos, paskirtos, įgaliotos ir licencijuotos šiai veiklai.“

Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti klausimai

9. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą paaiškinama, kad kamieninės ląstelės yra nesubrendusios ląstelės, kurios gali daugintis ir virsti kitomis specialiomis kūno ląstelėmis. Jas galima išgauti iš embrionų, bambos virkštelės kraujo, kaulų čiulpų arba periferinio (t. y. tekančio) kraujo ir jos gali būti naudojamos ligoms, dėl kurių trūksta specifinių ląstelių ar jos buvo sunaikintos, gydyti. Tačiau ne visų rūšių kamieninės ląstelės tinka visoms ligoms gydyti – tam tikrais atvejais labiau tinka kamieninės ląstelės iš bambos virkštelės kraujo (toliau – virkštelės kamieninės ląstelės).

10. *CopyGene A/S* (toliau – *CopyGene*), didžiausias Skandinavijos privatus kamieninių ląstelių bankas, siūlo bambos virkštelės kraujo paėmimo, gabenimo, ištyrimo ir laikymo

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

paslaugas, kad virkštelės kamieninės ląstelės galėtų būti panaudotos gydant vaiką nuo galimos rimtos ligos. Danijos valstybinio sveikatos draudimo sistema šių paslaugų neapmoka ir niekaip už jas neatlygina.

11. Pirmiausia, būsimieji tėvai pasirašo sutartį su *CopyGene* dėl kraujo paėmimo, gabenimo ir ištyrimo. Iškart po gimimo kraują paima licencijuoti medicinos darbuotojai, pasirašę sutartį su *CopyGene*. Paskui jis nugabenamas į *CopyGene* laboratoriją ir ištiriama, ar gyvų kamieninių ląstelių pakanka, kad jas būtų verta laikyti. Jeigu jų pakanka, tėvai gali pasirašyti sutartį su *CopyGene* dėl konservavimo žemoje temperatūroje (užšaldymo) ir laikymo.

12. Šios kamieninės ląstelės gali būti naudojamos tik ligoninėse teikiamoms paslaugoms. Kraujas yra vaiko, atstovaujamo motinos, nuosavybė. *CopyGene* nėra kamieninių ląstelių savininkė ir neturi teisės jų naudoti bandymams, transplantacijai ar kitiems komerciniams tikslams.

13. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nurodoma, kad virkštelės kamieninės ląstelės naudojamos nuo 1988 m., *inter alia*, gydant vėžį ir tikimasi, kad ilgainiui jos bus naudojamos dar daugiau ligų gydyti. Neatsižvelgiant į tai, ar jos skirtos autologiniam ar alogeniniam panaudojimui [6], šios ląstelės paimamos per gimdymą ir dažniausiai sušaldomos neribotam laikui iki tol, kol atsiras būtinybė jas panaudoti gydant.

14. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą taip pat pažymima, kad 2004 m. kovo 16 d. Europos mokslo ir naujųjų technologijų etikos grupės (toliau – EGE) nuomonėje dėl virkštelės kraujo bankų etinių aspektų [7] nurodyta, *inter alia*, kad „dabar tikimybė, jog mėginį bus galima naudoti vaikui gydyti, yra abejotina, kad būsimo gydymo galimybės yra labai hipotetinės ir kad iki dabar nėra jokių duomenų, jog dėl dabartinių bandymų atsiras galimybių panaudoti asmens virkštelės kamienines ląsteles jam pačiam gydyti“, tačiau vėlesniuose mokslo leidiniuose teigiama, kad galimybės ateityje yra realesnės ir didesnės.

6 — Audinių ir ląstelių direktyvos 3 straipsnio p ir r punktuose alogeninis panaudojimas apibrėžiamas kaip iš vieno asmens paimtų ląstelių arba audinių naudojimas kitam asmeniui, o autologinis panaudojimas – kaip iš vieno asmens paimtų ląstelių arba audinių naudojimas tam pačiam asmeniui.

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

15. Pagal Danijos teisės aktus, kuriais perkelta Audinių ir ląstelių direktyva, *CopyGene* buvo leista tvarkyti virkštelės kamienines ląsteles autologiniam panaudojimui. Ji taip pat įsigijo kitą Danijos virkštelės kamieninių ląstelių banką, kuriam leista tvarkyti kamienines ląsteles autologiniam ir autogeniniam panaudojimui. Taip *CopyGene* dabar prižiūri 2 000 kamieninių ląstelių mėginių, kuriuos ji paėmė, autologiniam panaudojimui ir 1 000 mėginių, kuriuos paėmė kitas bankas, autologiniam ir autogeniniam panaudojimui. *CopyGene* veiklą reguliuoja, *inter alia*, Danijos sveikatos ministro sveikatos sektoriaus biobankų gairės.

16. Tai pagrindinės aplinkybės, kuriomis *CopyGene* tvirtina, kad nagrinėjamos paslaugos turi būti atleistos nuo PVM kaip glaudžiai susijusios su ligoninių ir sveikatos priežiūros veikla, kurią vykdo kitos panašios į ligonines, gydymo ir diagnozavimo centrus deramai pripažintos įstaigos. *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija) mano, kad paslaugos turėtų būti apmokestinamos.

17. Todėl *Østre Landsret* prašo priimti prejudicinį sprendimą šiais klausimais:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte pavartotą su ligoninių paslaugomis „glaudžiai susijusios“ veiklos sąvoką reikia aiškinti taip, kad ji nustato laiko sąlygą, t. y. kad ligoninių paslaugos, su kuriomis paslauga yra glaudžiai susijusi, turi būti realios ar konkrečiai atliktos arba suplanuotos, ar pakanka galimybės, kad šis paslaugos teikimas bus glaudžiai susijęs su ligoninių paslaugomis, kurios dar nėra nei realios, nei suplanuotos, t. y. ši sąvoka apima kamieninių ląstelių banko teikiamas autologinėms transplantacijoms skirto bambos virkštelės kraujo paėmimo, gabenimo, ištyrimo ir laikymo paslaugas?

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

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

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

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

valstybės narės kompetentingos sveikatos institucijos, taikydamos [Audinių ir ląstelių direktyvą] perkeliantį nacionalinį įstatymą, suteikė leidimą tvarkyti žmogaus audinius?“

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

Vertinimas

Pirminės pastabos

4. Ar atsakant į pirmus tris klausimus svarbu tai, kad galimoms alogeninėms transplantacijoms skirtas paslaugas teikia privatus kamieninių ląstelių bankas, kuriam

19. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir pastabose Teisingumo Teismui minimi virkštelės kamieninių ląstelių

bankininkystės, ypač su autologiniu panaudojimu susijusios privačios bankininkystės, moksliniai ir etiniai aspektai. Ši sritis, pasirodo, nėra be nesutarimų.

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

21. Etiniai klausimai susiję, *inter alia*, su: galimybe, kad bambos virkštelės kraujo paėmimu galima sutrukdyti gimdymui ir sukelti grėsmę vaiko ir motinos gerovei; rizika, kad tėvai gali būti įtikinti sumokėti už nereikalingas papildomas paslaugas remiantis išpūstais teiginiais; valstybės finansuojamų ląstelių bankų, laikančių iš altruistinių paskatų duotas kamienines ląsteles alogeniniam gydymui, privalumais, palyginti su privačiais bankais, imančiais užmokestį už kamieninių ląstelių laikymą donorui ar jo šeimai gydyti; tuo, kad negalima atmesti gyvybės išgelbėjimo galimybės, ir būtinybe užtikrinti, kad galimybė pasinaudoti kamieninėmis ląstelėmis nepriklausytų nuo priklausomybės etninei grupei.

22. Neteigiu, kad pateikiau išsamų ir subalansuotą vaizdą su tiksliomis detalėmis, mano tikslas – pateikti tik kai kurių susirūpinimą

8 — Remiantis vienu šaltiniu (Samuel ir kt. „Umbilical cord blood banking: public good or private benefit?“, *Medical Journal of Australia*, 188 t., Nr. 9, 2008 gegužė, p. 533), autologinio panaudojimo vėlesniame gyvenime tikimybė buvo apskaičiuota nuo 1 iš 20000 iki 1 iš 200000 bet kuriam asmeniui. Kitame šaltinyje (Nietfeld ir kt. „Lifetime probabilities of hematopoietic stem cell transplantation in the U.S.“, Biology of Blood and Marrow Transplantation, 14 t., Nr. 3, 2008 kovas, p. 316) nurodoma gerokai didesnė tikimybė (tačiau kamieninės ląstelės, imamos iš kaulų čiulpų ir periferinio kraujo, taip pat gali būti naudojamos autologiniam gydymui, taip tikimybė gali būti mažesnė, jei ji susijusi vien su virkštelės kamieninėmis ląstelėmis).

keliančių klausimų apytikrį eskizą [9]. Dėl jų neteikiu jokios nuomonės.

23. Visų pirma, negaliu įvertinti naujausių mokslinių žinių apie galimą virkštelės kamieninių ląstelių laikymo naudingumą autologiniam ir autogeniniam gydymui.

24. Taip pat nemanau, kad tai gali padaryti Teisingumo Teismas, ypač dėl to, kad „šiuolaikinis mokslinių žinių lygis“ nuolat ir dažnai labai greitai keičiasi. Dar svarbiau tai, kad Teisingumui Teismui nepriklauso vykstant procesui dėl prejudicinio sprendimo nustatyti tokio pobūdžio faktinių aplinkybių, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turintis nuspręsti dėl šių klausimų, nepateikia galutinės išvados dėl šių prieštaraujančių nuomonių pagrįstumo.

25. Tad nepritariu ypač aiškiai pateiktam Komisijos pasiūlymui, kad Teisingumo Teismo Šeštosios direktyvos aiškinimas turėtų būti tiesiogiai ar netiesiogiai pagrįstas dabartiniu mokslinių žinių lygiu.

26. Tačiau viena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta faktinė aplinkybė, kuriai pritarė *CopyGene* ir Danijos valdžios institucijos, yra tai, kad virkštelės kamieninių ląstelių transplantacijos iš esmės pradėtos 1988 metais [10]. Tai gali būti svarbu turint omenyje, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje [11] įtvirtintas atleidimo nuo mokesčio atvejų sąrašas tam tikru

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

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

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

požiūriu yra ankstesnių laikų iškasena – jis buvo parengtas keturių dešimtmečių senumo socialinėmis, ekonominėmis ir mokslinėmis aplinkybėmis ir iš esmės niekada nebuvo pakeistas. Todėl aiškinant atleidimo nuo mokesčio formuluotę gali prireikti atsižvelgti į atvejus, kurie nebuvo numatyti 1977 m., turint omenyje per praėjusius metus pasiektą medicinos pažangą ir besikeičiančius požiūrius į sveikatos priežiūrą.

13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto struktūra

27. Nagrinėjant pateiktus klausimus, atrodo, svarbu aiškiai įsivaizduoti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto struktūrą, kuri, mano nuomone, gali būti pavaizduota taip:

<table>
<tr><td colspan="10">Atleidžiama nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jeigu:</td></tr>
<tr><td colspan="3">suteikta paslauga</td><td>IR</td><td></td><td colspan="5">paslaugos teikėjas</td></tr>
<tr><td rowspan="5">yra ligoninės ar sveikatos priežiūra</td><td rowspan="5">AR</td><td rowspan="5">yra glaudžiai susijusi su ligoninių ar sveikatos priežiūros paslaugomis</td><td rowspan="5"></td><td rowspan="5">yra viešosios teisės subjektas</td><td rowspan="5">AR</td><td colspan="4">teikia paslaugas tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams</td></tr>
<tr><td colspan="4">IR</td></tr>
<tr><td rowspan="3">yra ligoninė, gydymo ir diagnozavimo centras</td><td rowspan="3">AR</td><td>yra panašaus pobūdžio įstaiga</td></tr>
<tr><td>IR</td></tr>
<tr><td>yra deramai pripažintas</td></tr>
</table>

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

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

Paslaugų požymiai (pirmas, antras ir ketvirtas klausimai)

Teisingumo Teismo praktika

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

31. Daugelis šio atleidimo nuo mokesčio atvejų yra teikimas ar veikla, neatsiejama ar glaudžiai susijusi su pagrindiniu tiekimu, atleistu nuo PVM dėl bendrojo intereso. Apskritai kalbant, Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagrindines paslaugas papildančios paslaugos turi būti apmokestinamos taip pat kaip ir pagrindinė paslauga. Abiem atvejais jis mano, kad neatsiejama, susijusi ar papildoma paslauga yra ne kliento tikslas, o priemonė

12 — Žr. neseniai priimto 2008 m. spalio 18 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, Rink. p. I-7821) 16–18 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką. Panašiai generalinis advokatas F. G. Jacobs, atskirdamas „siauro“ ir „siaurinamojo“ aiškinimo sąvokas, pasakė, kad „atleidimas nuo mokesčio turi būti aiškinamas siaurai, tačiau nepanaikinant šio atleidimo. <…> Atitinkamai atleidimo nuo mokesčių apribojimai turi būti aiškinami siaurai, tačiau šis aiškinimas neturi viršyti to, kas numatyta. Atleidimas nuo mokesčio ir jo apribojimas turi būti aiškinami taip, kad šis atleidimas būtų taikomas tam, kam buvo skirtas, ir niekam daugiau“ (2001 m. gruodžio 13 d. Išvada byloje *Zoological Society of London*, C-267/00, Rink. p. I-3353, 19 punktas).

geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama pagrindine paslauga [13]. Tačiau paslauga nebus laikoma glaudžiai susijusia, jei jos teikimas nėra būtinas pagrindinės paslaugos tikslui pasiekti, nors ji gali būti laikoma labai naudinga pagrindinei paslaugai [14].

32. Konkrečiau dėl su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusios veiklos teismo praktikoje pateikiami tokie požymiai.

33. Pirmiausia 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktais atleidžiant nuo mokesčio siekiama sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainas. Abiem atvejais sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos“ turi būti aiškinama kaip skirta visiems medicinos paslaugų siaurąja prasme atleidimo nuo mokesčio atvejams reglamentuoti, kai šių paslaugų tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir kiek įmanoma gydyti ligas ir sveikatos sutrikimus [15]. Sveikatos paslaugos tikslas lemia, ar ji turi būti atleista nuo mokesčio; jeigu jos pagrindinis tikslas yra ne sveikatos apsauga, priežiūra ar atstatymas, o kitas, atleidimas nuo mokesčio netaikomas [16].

34. Paslaugos yra glaudžiai susijusios su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis tik jei jos suteiktos kaip papildomos prie pacientui kaip pagrindinės paslaugos teikiamos priežiūros, yra logiška šios priežiūros paslaugos teikimo dalis ir yra būtinas etapas pastarųjų terapiniams tikslams pasiekti, nes tik tokios paslaugos gali daryti poveikį sveikatos priežiūros, kuri dėl atleidimo nuo mokesčio tampa prieinamesnė, paslaugų kainai [17].

35. Tačiau terapinio tikslo sąvoka neturi būti suprasta per siaurai. Prevencinės medicinos paslaugos gali būti atleistos pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą. Tyrimų ar prevencinio gydymo įtraukimas į „sveikatos priežiūros paslaugų teikimo“ sąvoką atitinka

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

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

15 — Žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 25–27 punktus ir nurodytą teismo praktiką; taip pat žr. sprendimo *Ygeia* 24 punktą.

16 — Žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, Rink. p. I-13859, 42 punktą.

17 — Žr. sprendimo *Ygeia* 18 ir 25 punktus ir nurodytą teismo praktiką.

sveikatos priežiūros paslaugų kainų mažinimo tikslą, net jei atitinkami asmenys aiškiai neserga jokia liga ar neturi sveikatos sutrikimų [18].

36. Veiklos rūšys, jau pripažintos sveikatos priežiūros paslaugomis, apima: terapinį gydymą, kaip dalį kvalifikuotų slaugos darbuotojų suteiktos ambulatorinės paslaugos [19], kvalifikuoto psichologo suteiktą psichoterapinį gydymą [20], darbdavio ar draudėjo pavedimu atliekamus medicininius tyrimus, kraujo ar kitų mėginių paėmimą ligai nustatyti ar patvirtinimą esant tinkamos sveikatos būklės keliauti, kai šiomis paslaugomis iš esmės siekiama apsaugoti tam tikro asmens sveikatą [21], ir bendrosios praktikos gydytojų paskirtus ir ne privačioje laboratorijoje atliktus medicininius tyrimus, kurie leistų stebėti ir tikrinti pacientus prieš atsirandant būtinybei diagnozuoti, gydyti ir išgydyti potencialią ligą [22].

37. Paslaugos, dėl kurių buvo nuspręsta, kad jos *nėra* sveikatos priežiūros paslaugos: gydytojo atliktas genetinis tyrimas tėvystei nustatyti [23], bendra priežiūra ir pagalba namie, sudariusios dalį ambulatorinių paslaugų [24], ir gydytojo ataskaita apie asmens sveikatos būklę karo tikslams, prašant neįgalumo pensijos ar bylinėjantis dėl asmens sužalojimo [25].

38. Teismo praktikoje yra mažiau paslaugų, kurių teikimas buvo pripažintas ar nepripažintas „glaudžiai susijusia veikla“, pavyzdžių, kai pagrindinė paslauga yra ligoninių ar sveikatos priežiūros paslaugos, kurioms taikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas.

39. Viena vertus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai įgaliotas sveikatos priežiūros darbuotojas, siekdamas terapinio tikslo, paskiria tyrimą diagnozei nustatyti, paciento mėginio perdavimas, kuris paprastai vyksta tarp mėginio paėmimo ir paties tyrimo, yra

18 — Žr. sprendimo *Unterpertinger* 40 punktą.

19 — 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler,* C-141/00, Rink. p. I-6833.

20 — 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier*, C-45/01*Dornier*, Rink. p. I-12911.

21 — 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *D'Ambrumenil and Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989.

22 — Sprendimas *L.u.P.*

23 — 2000 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *D,* C-384/98, Rink. p. I-6795.

24 — Sprendimas *Kügler*.

25 — Sprendimai *Unterpertinger* bei *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*.

glaudžiai susijęs su tyrimu ir todėl yra atleistas nuo PVM [26].

40. Kita vertus, ligoninės ar kitos įstaigos, kurioms taikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, teikiamos telefono paslaugos, televizorių nuoma ligoniams ar nakvynės ir maisto juos lydintiems asmenims teikimas nėra glaudžiai su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi veikla, nebent i) šios paslaugos būtinos pasiekti terapiniams priežiūros tikslams ir ii) jų pagrindinis tikslas nėra gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, sudaromais sandoriais [27].

Taikymas nagrinėjamoje byloje

— Pirmas klausimas

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

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

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

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

26 — 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 24 ir paskesni punktai.

27 — Sprendimas *Ygeia*.

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

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

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

48. Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje atleidimo nuo mokesčio atvejų sąrašas buvo įtvirtintas prieš keturis dešimtmečius [29]. Nėra neįtikėtina, kad jei aštuntajame dešimtmetyje žmogaus ląstelių panaudojimas terapiniams tikslams būtų taip paplitęs kaip organų transplantacija ir kraujo perpylimas, ląstelių tiekimas būtų paminėtas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte.

49. Taigi, mano nuomone, kai paimamos, gabenamos, tiriamos ir laikomos tam tikros žmogaus ląstelės, įskaitant virkštelės kamienines ląsteles, siekiant panaudoti jas vien ligoms ar sveikatos sutrikimams gydyti arba sveikatai atstatyti, paslaugos turi būti

28 — Atrodo, kad šis apribojimas nurodytas *CopyGene* sutartyse su tėvais. Per posėdį *CopyGene* ir Danijos vyriausybės advokatas nurodė, kad to reikalaujama Danijos teisės aktuose. Iš tiesų negalima atmesti, kad kitomis aplinkybėmis bambos virkštelės kraujas gali būti paimamas moksliniams bandymams ar kitiems nei ligoninių ar sveikatos priežiūros tikslams. Savaime suprantama, kai tikslas nesusijęs su tokia priežiūra, nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas.

29 — Žr. 26 punktą.

glaudžiai susijusios su ligoninių ar sveikatos priežiūros paslaugomis, kuriomis siekiama šio tikslo. Kai ląstelės naudojamos šiam tikslui, logiška, kad jos yra nagrinėjamos priežiūros teikimo dalis.

50. Nacionalinis teismas nurodo „laiko sąlygą“. Tačiau man neatrodo, kad įmanoma manyti, jog laiko atotrūkis tarp tokių ląstelių paėmimo ir panaudojimo galėtų daryti įtaką vertinimui. Aišku, kad laiko atotrūkis, kalbant apie kraują, organus, kamienines ląsteles ar kitus audinius, gali būti įvairus ir daugiausia priklauso nuo panaudojimo galimybės dažnumo, donoro ir paciento suderinamumo laipsnio bei jų saugojimo galimybių. Tačiau bet koks nustatytas ribojimas gali būti vien sąlyginis.

51. Teisėje gali būti būtina nustatyti sąlyginius ribojimus, pavyzdžiui, laiko, amžiaus ar greičio ribojimas, tačiau jie numatomi teisės aktuose, o ne teismo [30]. Atsižvelgiant į su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusių paslaugų kontekstą ar siekiamus tikslus arba Šeštosios direktyvos sistemą, nėra nieko, kas reikalautų remiantis vien laiko atotrūkiu nepagrįstai atskirti su ligonių ir sveikatos priežiūros paslaugomis glaudžiai susijusias paslaugas ir nesusijusias paslaugas.

52. Tad, kai žmogaus audiniai ir ląstelės negali būti paimami, gabenami, tiriami ir laikomi kitiems nei ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugų teikimo tikslams, tuo, kad šios paslaugos glaudžiai susijusios su šia priežiūra, negali būti, mano nuomone, abejojama vien dėl to, jog daug laiko gali praeiti, kol audiniai ar ląstelės bus faktiškai panaudoti šiems tikslams. Tokia išvada teisinga bet kuriuo atveju, tačiau ypač kai kraują, kuriame yra kamieninių ląstelių, praktiškai įmanoma paimti tik per gimdymą.

53. Konkrečiai kalbant, nacionalinis teismas klausia, ar tam, kad būtų taikomas atleidimas nuo mokesčio, ligonių paslaugos, su kuriomis glaudžiai susijusi aptariama paslauga, turi būti realios, konkrečiai atliktos ar suplanuotos.

54. Nors tiesa, kad Teisingumo Teismas paslaugas laikė glaudžiai susijusiomis su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis, tik jei jos „iš tikrųjų“ suteiktos kaip jas papildančios

30 — Taip pat žr. mano nuomonės sujungtose bylose *Sturgeon ir kt.*, C-402/07 ir C-432/07, dar nagrinėjama Teisingumo Teisme, 93 ir 94 punktus.

paslaugos [31], manau, kad šį reikalavimą atitinka situacija, kai paslaugos iš tikrųjų yra suteiktos ir negali būti skirtos jokiam kitam tikslui, tik būtinoms papildomoms ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugoms.

55. Žinoma, kai kraujas paimamas iš donoro norint perpilti, tam tikrais atvejais gali būti, kad jis skirtas konkrečiam gavėjui vykstant realiam, pradėtam ar suplanuotam gydymui, tačiau daugiausia kraujo duodama dar nežinomiems skubiems atvejams. Nematau priežasties, kodėl dėl šių dviejų situacijų skirtumo turėtų atsirasti skirtingas PVM vertinamas, nesvarbu, ar tai būtų su ligoninių ar sveikatos priežiūros paslaugomis susijusi kraujo, kito audinio arba ląstelės transplantacija.

56. Paskutinis nacionalinio teismo pirmojo klausimo aspektas – ar nežinomybė, kad kamieninės ląstelės bus iš tikrųjų panaudotos ligoninių teikiamoms ar sveikatos priežiūros paslaugoms, gali daryti įtakos šių paslaugų vertinimui PVM atžvilgiu.

57. Vėl nematau jokios priežasties, kodėl turėtų atsirasti koks nors skirtumas. Dėl kraujo, organų, audinių ir ląstelių, paimtų mediciniam gydymui, savybių kai kurie mėginiai niekada nebus panaudoti dėl įvairių priežasčių. Man atrodo, kad svarbu tai, jog paslaugos būtų suteiktos turint omenyje terapinius tikslus ir negali būti panaudotos kitam tikslui. Remiantis nutartimi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad būtent tokia situacija nagrinėjama pagrindinėje byloje. Be to, tik kai teikiama pagrindinė paslauga (gydymas naudojant virkštelės kamienines ląsteles), ryšys tarp jos ir papildomos paslaugos yra neabejotinas.

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

31 — Sprendimo *Dornier* 35 punktas ir sprendimo *Ygeia* 18 punktas.

32 — Žr., pavyzdžiui, 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *INZO*, C-110/94, Rink. p. I-857 ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendimą *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1.

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

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

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

62. Danijos vyriausybė atkreipia dėmesį į tai, kad *CopyGene* paslaugos nėra paskirtos gydytojo ar sveikatos priežiūros specialisto, priešingai nei buvo byloje *Komisija prieš Prancūziją*, kurioje Teisingumo Teismas pabrėžė, jog

33 — Žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-287/00, Rink. p. I-5811, 48 ir 49 punktus ir sprendimo *Ygeia* 26 ir 27 punktus.

tyrimą paskyrė tinkamai įgaliotas sveikatos priežiūros darbuotojas. Tačiau šis palyginimas neatrodo esąs itin tinkamas. Šioje byloje pagrindinė paslauga buvo tyrimas, kurį apėmė sveikatos priežiūros sąvoka, o „glaudžiai susijusi veikla“ – mėginio perdavimas, t. y. paslauga, kurią užsakė ne pats medicinos priežiūrą teikiantis darbuotojas, tačiau tyrimo atžvilgiu sudaranti būtiną papildomą paslaugą. Neatrodo, kad nagrinėjamoje byloje būtų įmanoma abejoti, jog sveikatos priežiūros paslaugos, kurios yra pagrindinės paslaugos ir kurios yra vienintelis tikslas, kuriam gali būti panaudotos *CopyGene* paslaugos, bus teikiamos tik tuomet, jei gydytojas nurodys jas atlikti ar joms pritars (ir tikriausiai jas atliks).

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

— Antras klausimas

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

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

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

34 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Unterpertinger*, *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services* bei *L.u.P.*

tai nėra *CopyGene* tikslas nagrinėjamų paslaugų atžvilgiu [35].

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

— Ketvirtas klausimas

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

69. Man atrodo, kad skirtumas tarp šių transplantacijų rūšių turės įtakos tik tikimybei, kad kamieninės ląstelės bus panaudotos. Komisija ir Danijos vyriausybė ypač pabrėžia labai mažą tikimybę, kad virkštelės kamieninės ląstelės bus panaudotos autologiniam gydymui. Ši tikimybė bus tikrai didesnė alogeninės transplantacijos atveju, nes potencialių pacientų skaičius gali būti labai didelis – aplinkybė, kuri taip pat sumažintų vidutinį laiko atotrūkį nuo ląstelių paėmimo iki transplantacijos. Net jei numatomas panaudojimas ribojamas šeimos narių grupe, gali būti keli galimi pacientai, o autologinė transplantacija iš esmės susijusi tik su vienu pacientu.

70. Tačiau jei, kaip aš manau, tikslus tikimybės laipsnis nesvarbus tol, kol nagrinėjamos paslaugos teikiamos turint omenyje terapinius tikslus ir negali būti panaudojamos kitam tikslui [36], skirtumas tarp autologinės ir autogeninės transplantacijų taip pat nesvarbus. Paprasčiausiai sakyčiau, kad jei (tačiau neteigiu, kad taip yra nagrinėjamoje byloje) žinoma transplantacijos (ypač autologinės) tikimybė būtų tokia maža, jog nacionalinis teismas prieitų prie išvados, kad nagrinėjamų paslaugų tikslu pagrįstai gali būti laikomas siekis ne paruošti ląsteles naudoti galimam medicininiam gydymui, o tik pasinaudoti tėvų baimėmis ir viltimis, tokiu atveju šios paslaugos negalėtų būti apibūdintos kaip

35 — Tačiau žr. 43 punktą.

36 — Žr. 57 punktą.

glaudžiai susijusios su ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugomis.

71. Atsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos gali būti priskiriamos prie prevencinių medicinos paslaugų, virkštelės kamieninių ląstelių panaudojimas tiek autologinei, tiek alogeninei transplantacijai aiškiai yra sveikatos priežiūros paslaugos Šeštosios direktyvos prasme. Todėl tik jei papildoma paslauga yra „glaudžiai susijusi“ su tokia priežiūra, tikslus šios priežiūros pobūdis neturės įtakos paslaugos pripažinimui prevencine ar kitokia.

Paslaugų teikėjo savybės (trečias ir ketvirtas klausimai)

Teisingumo Teismo praktika

72. Sprendime *Dornier* Teisingumo Teismo iš esmės buvo klausiama, ar žodžiai „kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“ suponuoja formalią pripažinimo procedūrą, ar pripažinimas taip pat gali atsirasti remiantis aplinkybe, kad socialinio draudimo įstaigos atlygina gydymo išlaidas ir, atvirkščiai, ar tai, jog šios įstaigos neatlygina išlaidų, pateisina atleidimo nuo mokesčio netaikymą [37].

73. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad, pirma, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nenustatytos jokios pripažinimo sąlygos ar procedūros. Taigi iš esmės kiekviena valstybė narė turi nustatyti atitinkamas taisykles. Pagal 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą valstybės narės, taikydamos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio viešosios teisės subjektams, gali taikyti vieną ar daugiau iš nurodytų sąlygų. Tačiau to daryti nereikalaujama ir įstaigos gali būti pripažintos, net jei valstybė narė nepasinaudojo šia galimybe. Taip pat Šeštojoje direktyvoje nereikalaujama, kad įstaigos būtų pripažintos laikantis formalios procedūros ar kad ji būtų aiškiai numatyta nacionalinės mokesčių teisės nuostatose [38].

74. Teisingumo Teismas patvirtino sprendime *Kügler* nurodytą savo poziciją dėl labdaros organizacijos pripažinimo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto tikslais [39]. Konkrečiai kalbant, nustatydamos,

37 — Žr. sprendimo *Dornier* 52 punktą.

38 — 64–67 punktai.

39 — Kuriuo atleidžiamos „su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusios paslaugos bei prekės, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis“.

kokios organizacijos turi būti pripažintos, nacionalinės institucijos turi atsižvelgti į keletą aplinkybių: į bendrąjį interesą, susijusį su apmokestinamojo asmens veikla, į tai, ar tą pačią veiklą vykdantys kiti apmokestinamieji asmenys jau pripažinti, ir į tai, kokią paslaugų kainos dalį atlygina sveikatos draudimo arba kitos socialinės apsaugos įstaigos. Vertindamos šias aplinkybes institucijos turi naudotis savo diskrecija paisydamos Bendrijos teisės nustatytų ribų, ypač vienodo požiūrio principo. Jei, pavyzdžiui, apmokestinamojo asmens situacija yra panaši į kitų subjektų, teikiančių tokias pat paslaugas tokioje pačioje situacijoje, vien tai, kad šių paslaugų kainos dalies neatlygina socialinės pasaugos institucijos, negali pateisinti skirtingo paslaugų teikėjų vertinimo PVM tikslais. Kai įstaiga nepripažinta, atsižvelgdamas į svarbias aplinkybes nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vis tiek turi būti laikomas „deramai pripažintu“ šios nuostatos prasme [40].

Taikymas nagrinėjamoje byloje

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

76. Trečiuoju klausimu nacionalinis teismas prašo paaiškinti, ar *CopyGene* gali būti laikoma deramai pripažinta panašia į ligonines, gydymo ir diagnozavimo centrus įstaiga. Aplinkybės, kurias jis laiko svarbiomis šiam įvertinimui yra šios: i) *CopyGene* paslaugas teikia profesionalus medicinos personalas, kaip antai akušerės, slaugės ir pagalbiniai medicinos darbuotojai; ii) šioms paslaugoms

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

41 — Žr. taip pat 27 punkto lentelę.

teikti negaunama jokia parama iš valstybinio sveikatos draudimo ir šis draudimas neatlygina šių paslaugų ir iii) *CopyGene* turi kompetentingos sveikatos institucijos leidimą tvarkyti virkštelės kamienines ląsteles pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais perkeliama Audinių ir ląstelių direktyva. Ketvirtuoju klausimu jis klausia, ar šiam vertinimui turi įtakos tai, kad paslaugos teikiamos ketinant panaudoti autologinėms ar alogeninėms transplantacijoms.

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

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

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

42 — Siekdama išsamumo primenu, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte leidžiama nustatyti tam tikras sąlygas kitiems subjektams nei viešosios teisės subjektai (žr. 5 punktą). Per posėdį Danijos vyriausybė nurodė, kad Danija nepasinaudojo šia nuostata. Tačiau kitose valstybėse narėse tokias pačias paslaugas kaip ir *CopyGene* teikiančioms laboratorijoms gali būti netaikomas atleidimas nuo mokesčio dėl vienos ar kelių sąlygų. Taip pat reikėtų turėti omenyje, kad valstybė narė gali nustatyti sąlygas siekdama užtikrinti teisingą ir sąžiningą 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje numatytų atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui.

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

— Tokios pat socialinės sąlygos, kokios taikomos viešosios teisės subjektams

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

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

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

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

85. Įmanoma, kad ketinta netaikyti atleidimo nuo mokesčio vien komerciniais pelno tikslais veikiančių privačių įstaigų, kurios niekaip

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

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

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

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

nedalyvauja visuomenės sveikatos paslaugų ar sveikatos draudimo sistemose ir nėra į jas integruotos, veiklai. Tačiau tai yra vien spėjimas, kuris nebuvo nagrinėjamas šioje byloje; taip pat gali būti svarbu atsižvelgti į tai (kas skiriasi valstybėse narėse), kiek nuo 1977 m. sveikatos priežiūros finansavimas iš valstybinio draudimo galėjo būti perduotas privačiam sveikatos draudimui [47].

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

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

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

— Panašaus pobūdžio įstaiga

89. Tai kitas aspektas, kurio svarba nebuvo išsamiai išnagrinėta pastabose, tačiau Graikijos vyriausybė jį paminėjo nurodydama, kad, kaip ji mano, „deramai pripažinta“ reiškia „sveikatos institucijų deramai pripažintą įstaigą, panašią į ligoninę ar gydymo arba diagnozavimo centrą“.

47 — Žr. taip pat 26 punktą.

48 — Žr. pagal analogiją sprendimo *Dornier* 75 punktą.

49 — Taip pat plačiai nurodytos literatūroje (žr., *inter alia*, 8 ir 9 išnašose pateiktas nuorodas)

50 — Minėtas 72 punkte.

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

— Deramai pripažinta įstaiga

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

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

93. Pirma, šiuo atžvilgiu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad „sveikatos priežiūros“ sąvoka šios nuostatos prasme gali neapimti tam tikrų medicinos personalo suteiktų pagrindinių paslaugų [52]. Taigi nėra priežasties manyti, kad dėl to, jog „glaudžiai susijusios“ paslaugos teikiamos dalyvaujant šiam personalui, jį įdarbinanti įstaiga automatiškai pripažįstama. Todėl manau, kad Danijos institucijos gali teisėtai taikyti kriterijų, pagrįstą tuo, ar paslaugas suteikė *įgaliotas* medicinos personalas, *kuris veikė neperžengdamas savo įgaliojimų ribų*. Darytina išvada, kad jei šis kriterijus taikomas

51 — Tačiau žr. 43 punktą.

52 — Žr. 37 punktą ir 23 bei 25 išnašas.

nuosekliai ir jei *CopyGene* profesionalus medicinos personalas, teikdamas nagrinėjamas paslaugas, neatitinka šio kriterijaus, vien tai, kad jie yra kvalifikuoti sveikatos profesionalai, neužkerta kelio Danijos institucijoms atsisakyti pripažinti *CopyGene* atleidimo nuo mokesčio taikymo tikslais.

94. Jau minėjau [53], kad tai, jog socialinio draudimo institucijos ūkio subjekto paslaugų nekompensuoja (ar kompensuoja tik iš dalies), yra aplinkybė, kurią sprendime *Dornier* Teisingumo Teismas pripažino svarbia. Dėl „tokių pačių socialinių salygų“ laikiausi nuomonės, kad tai yra aplinkybė, galinti pateisinti atsisakymą netaikyti atleidimo nuo mokesčio. Negaliu prieiti prie kitokios išvados šią aplinkybę nagrinėdama deramo pripažinimo atžvilgiu.

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

96. Lieka atsakyti į klausimą dėl pagal nacionalinius teisės aktus, kuriais perkeliama Audinių ir ląstelių direktyva, išduoto leidimo *CopyGene* tvarkyti virkštelės kamienines ląsteles.

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

98. Nemanau, kad šis leidimas automatiškai gali turėti tokį poveikį, nors, žinoma, aplinkybė padeda įrodyti pripažinimą.

53 — Žr. 74 ir 86 punktus.

99. Atsižvelgiant į Šeštosios PVM direktyvos tekstą apskritai ir tai, kad medicinos mokslas nuolat vystosi, pagrįsta manyti, jog sveikatos priežiūros ir glaudžiai susijusių paslaugų sąvokos nėra statiškos ir turi būti aiškinamos dinamiškai [54]. Šis aiškinimas negali būti grindžiamas neobjektyviu kriterijumi, turi būti atsižvelgiama į galinčius atsirasti konteksto pokyčius.

100. Akreditavimu, paskyrimu, įgaliojimu ir licencijavimu pagal Audinių ir ląstelių direktyvos 6 straipsnį siekiama užtikrinti, kad žmogaus audinių ir ląstelių, numatytų naudoti žmonėms, bandymas, apdorojimas, konservavimas, saugojimas ir paskirstymas būtų atliekamas laikantis tam tikrų kokybės ir saugos standartų. Šis naudojimas žmonėms [55] dažniausiai yra naudojimas medicinos priežiūrai, atleistai nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus. Tiek, kiek taip yra iš tikrųjų, atrodytų pagrįsta manyti, kad įstaiga, kuriai leista teikti papildomas audinių ir ląstelių bandymo, apdorojimo, konservavimo, saugojimo bei paskirstymo paslaugas, turi būti laikoma deramai pripažinta 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

101. Audinių ir ląstelių direktyva priimta atsižvelgiant į medicinos mokslo inovacijas ir vystymąsi, kurie daro įtaką medicinos priežiūros sampratai, ir taip – bet kokiam šios priežiūros apibrėžimui. Šiomis aplinkybėmis tai, kad *CopyGene* paslaugoms suteiktas leidimas ir jos reguliuojamos remiantis Audinių ir ląstelių direktyva, reiškia, jog ji vykdo su medicina susijusią veiklą, kaip nurodyta šios direktyvos preambulėje.

102. Tačiau vien to nepakanka, kad automatiškai ir privaloma tvarka būtų suteiktas statusas „deramai pripažinta“. Aišku, kad valstybės narės, pripažindamos įstaigas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme, turi didelę diskreciją, todėl negalima daryti išvados, jog dėl pripažinimo pagal Audinių ir ląstelių direktyvą būtinai turi būti pripažįstama įstaiga PVM tikslais. Svarbu tai, kad nagrinėjant tokias pačias ir

54 — Taip pat žr. 48 punktą.

55 — 3 straipsnio l punkte apibrėžtas kaip „išorinis arba vidinis <...> naudojimas recipientui žmogui ir ekstrakorporalinis jų panaudojimas“.

konkuruojančias įstaigas mokesčių institucijų požiūris būtų nuoseklus.

— Išvada dėl trečio klausimo

103. Šiuo atžvilgiu per posėdį *CopyGene* advokatas patvirtino, kad Danijoje nėra kito privataus kamieninių ląstelių banko. Todėl nekyla klausimo dėl *CopyGene* diskriminavimo kito banko atžvilgiu remiantis tuo, kad kitos įstaigos, vykdančios panašią veiklą, buvo „deramai pripažintos“ siekiant taikyti atleidimą nuo mokesčio. Tačiau jei šios institucijos „deramai pripažino“ ūkio subjektus, teikiančius tokias pačias paslaugas panašiose situacijose, diskriminacijos draudimas pagal Bendrijos teisę iš esmės reikalautų, kad *CopyGene* būtų taip pat pripažinta.

105. Taigi priėjau prie išvados, kad nė viena iš Teisingumo Teismo praktikoje ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų sąlygų, vertinamų atskirai ar kartu, nedraudžia Danijos mokesčių institucijoms nuspręsti nelaikyti *CopyGene* „deramai pripažinta“ siekiant taikyti atleidimą nuo mokesčio. Tačiau šiomis sąlygomis taip pat nereikalaujama taip nuspręsti, nors „tokių pačių socialinių sąlygų“ ir „panašaus pobūdžio“ kriterijai gali reikalauti išnagrinėti atitinkamą situaciją išsamiau.

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

— Ketvirtas klausimas

104. Tad manau, kad *CopyGene* pagal Audinių ir ląstelių direktyvą perkeliančius nacionalinius teisės aktus išduotas leidimas nėra savaime ir automatiškai užkertantis kelią Danijos mokesčių institucijoms atsisakyti ją laikyti deramai pripažinta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto prasme.

107. Ketinamo suteikti gydymo pobūdis – autologinis ar autogeninis – neturi, mano

nuomone, įtakos atsakymui į trečią klausimą. Jis neturi jokios įtakos tam, ar įstaiga yra panaši į ligoninę ar gydymo arba diagnozavimo centrą, ar jos, kaip „deramai pripažintos“, statusui. Tačiau manau, kad šis klausimas susijęs su mano jau nagrinėtais motyvais [56] dėl pageidavimo, kad kamieninių ląstelių bankai būtų valstybiniai, o ne privatūs, todėl tai gali būti aplinkybė, į kurią reikėtų atsižvelgti vertinant, ar paslaugos teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams.

Paskutinė pastaba

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

109. Žinau, kad *VAT and Duties Tribunal*, Mančesteris, neseniai pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą [57] klausiama, ar įvairios vienos bambos virkštelės kraujo ir kamieninių ląstelių paėmimo, gabenimo, ištyrimo, laikymo ir prieinamumo užtikrinimo paslaugos sudedamosios dalys turi būti laikomos atskiromis paslaugomis PVM atžvilgiu, ir tai, kad atsakymas į klausimą gali lemti skirtingus atleidimo nuo PVM rezultatus.

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

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

56 — Žr. 87 punktą.

57 — Byla *Future Health Technologies*, C-86/09.

Išvada

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

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

2. Paslauga, kuria nesiekiama atitolinti sveikatos sutrikimo, jo išvengti arba užkirsti jam kelio ar nustatyti jo latentinės ar ankstyvosios formos, nėra prevencinė medicinos paslauga, kuriai taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas.

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

— teikti paslaugas tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams,

— būti panaši į ligonines, gydymo ir diagnozavimo centrus ir

— būti deramai pripažinta šiuo tikslu.

Nacionalinių institucijų sprendimui nepripažinti tokio statuso neužkerta kelio:

— tai, kad tokias paslaugas, kaip antai bambos virkštelės kraujo paėmimas, gabenimas, ištyrimas ir laikymas, teikia profesionalus medicinos personalas, ar

— tai, kad nagrinėjama įstaiga gavo pagal 2004 m. kovo 31 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2004/23/EB įgyvendinančius nacionalinės teisės aktus išduotą leidimą tvarkyti kamienines ląsteles, imamas iš tokio kraujo,

tačiau šį sprendimą galima grįsti tuo, kad įstaigos veikla finansuojama ne valstybinės sveikatos draudimo sistemos.

4. Atsakymams į pirmą–trečią klausimus neturi reikšmės tai, ar paslaugos teikiamos autologinei ar alogeninei kamieninių ląstelių transplantacijai.“