

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremSAT den 29. juli 2010¹

1. Hovedsagen i denne sag vedrører den momsmæssige behandling af en human vævsteknologi, ved hvilken celler udtages fra en patients ledbruskmateriale, opdyrkes i et laboratorium og forberedes (med eller uden anbringelse i en kollagenmembran) til brug for implantation i patienten.

Relevant EU-momslovgivning

3. Hovedsagen vedrører tjenesteydelser leveret i 2002, hvilket betyder, at den relevante EU-lovgivning er at finde i sjetten direktiv².

4. Ifølge dette direktivs artikel 9, stk. 1, forstås ved leveringsstedet for en tjenesteydelse som hovedregel det sted, hvor den, der yder tjenesten, har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, et fast forretningssted eller sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted³.

2. Bundesfinanzhof, Tyskland, ønsker klarlagt, om laboratorieydelser er »arbejde udført på løsørengstande« ifølge EU's momslovgivning (hvis dette er tilfældet, vil det have betydning for, hvad der må anses for tjenesteydelsens leveringssted, når aftager og leverandør har hjemme i forskellige medlemsstater), eller om laboratorieydelserne skal kategoriseres som »lægebehandling« (i hvilket tilfælde de vil være fritaget for moms).

5. Artikel 9, stk. 2, litra c), præciserer ganske vist, at leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med arbejde udført på

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjetten direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), med virkning fra den 1.1.2007 erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som indeholder de samme bestemmelser i omstrukturert og omformuleret form.

3 — Jf. artikel 45 i direktiv 2006/112.

løsøregenstande er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres⁴.

6. Direktivets artikel 28b, punkt F, bestemmer imidlertid:

»Uanset artikel 9, stk. 2, litra c), anses leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende sagkyndig vurdering af eller arbejde udført på løsøregenstande, som udføres for aftagere, der er momsregistrerede i en anden medlemsstat end den, ydelsen rent faktisk udføres i, for at ligge i den medlemsstat, som har tildelt aftageren det momsregistreringsnummer, hvorunder ydelsen blev udført.

Denne undtagelse finder ikke anvendelse, når goderne ikke sendes eller transporteres uden for den medlemsstat, ydelserne rent faktisk blev udført i.⁵

4 — Jf. artikel 52, litra c), i direktiv 2006/112.

5 — Jf. artikel 55 i direktiv 2006/112. Artikel 28b, punkt F, blev indføjet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18); betragtning 10 i præamblen fremhæver, at målet var at gøre det lettere at udføre tjenesteydelser i form af arbejder vedrørende løsøregenstande i Fællesskabet.«

7. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, opregner momsfristagelser »for visse former for virksomhed af almen interesse«. Den bestemmer nærmere:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligtretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]⁶

6 — Jf. artikel 131 og artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2006/112.«

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og præjudicielle spørgsmål

8. Bundesfinanzhof oplyser, at Verigen Transplantation Service International AG (herefter »Verigen«) er en biotekvirksomhed, der er etableret i Tyskland, og som er aktiv inden for vævsteknologi. Virksomheden arbejder med forskning, udvikling, produktion og markedsføring inden for teknologier til diagnose og behandling af vævssygdomme hos mennesker, herunder især sygdomme i brusk. I sagen er der uenighed om Verigens transaktioner i forbindelse med opformering af de autologe kondrocytter (patientens egne bruskceller) i de tilfælde, hvor aftagerne af denne tjenesteydelse (læger eller klinikker) er etableret i andre medlemsstater, og Verigen har anført disses momsregistreringsnummer på sine fakturaer.

9. Fra den behandlende læge eller den behandlende klinik modtager Verigen bruskmateriale, som er udtaget ved biopsi fra en patient. Vævet bearbejdes i Verigens laboratorium, således at ledbruskcellerne (kondrocytterne) kan isoleres. Ledbruskcellerne bliver i en særlig behandling opdyrket i eget blodserum i et varmeskab — i reglen inden for tre-fire uger. I laboratoriet anbringes de opdyrkede celler i nogle tilfælde i en kollagenmembran, således at der opstår en slags

»bruskplaster«. Cellerne fremsendes i alle tilfælde til den behandlende læge eller klinikken med henblik på implantation i patienten.

10. Verigen behandlede sine transaktioner i forbindelse med celleopformering som ikke momspligtige, når ydelserne blev leveret til aftagere i en anden medlemsstat. Skattemyndigheden anså imidlertid disse transaktioner for at være afgiftspligtige og fastsatte afgiften for det omtvistede år.

11. Under den efterfølgende retssag gjorde Verigen gældende, at opformering af bruskceller ikke udgør lægebehandling. Der er derimod tale om »rutinemæssige laboratorieydelser«, som udføres af bio- eller medico-tekniske assistenter. Den nødvendige kvalitetskontrol foretages af en farmaceut og en ekstern apoteker.

12. Finanzgericht gav Verigen medhold i første instans. Retten fandt, at celleopformering er en ydelse, der skal betragtes som »arbejde udført på løsøregenstande«. Organer, der er udtaget til transplantation, er med adskillelsen fra legemet ligeledes løsøregenstande. Om den adskilte legemsdel senere anvendes til en autolog eller allogen transplantation, kan ikke gøre nogen forskel for henførelsen

under begrebet »løsøregenstand«. Det fremgår af de af Verigen udstedte fakturaer, at de kunder, der er etableret i de andre medlemsstater, over for Verigen anvender de momsregistreringsnumre, som de enkelte medlemsstater har tildelt dem. Transaktionerne er derfor ikke afgiftspligtige i Tyskland.

Såfremt artikel 28b, punkt F, ikke skal fortolkes således, foreligger der en transaktion, der er afgiftspligtig i Tyskland, medmindre den er omfattet af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), om behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning.

13. Skattemyndigheden har i sin revisionsrapport gjort gældende, at cellerne ikke bliver til løsøregenstande som følge af den kortvarige adskillelse fra legemet, og at der i forbindelse med celleopformeringerne ikke er tale om »arbejde«. Der foreligger heller ingen »anvendelse« af momsregistreringsnummeret, som den anden medlemsstat har tildelt. Dette havde krævet en udtrykkelig aftale inden ydelsens udførelse.

14. Den forelæggende ret antager, at fremsendelsen af de opformede bruskceller til den behandlende læge eller klinikken ikke er en levering af varer, men at der med opformeringen af cellerne er udført en tjenesteydelse, idet Verigen ikke som en ejer frit kan disponere over det tilsendte bruskmateriale, men er forpligtet til at tilbagelevere cellerne efter opformeringen. Celleopformering er ikke afgiftspligtig i Tyskland, når leveringsstedet for denne tjenesteydelse ligger i en anden medlemsstat. Dette er dog kun tilfældet, hvis sjette direktivs artikel 28b, punkt F, skal fortolkes som omfattende Verigens tjenesteydelser.

15. Bundesfinanzhof anmoder derfor om en præjudiciel afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

- »1) Skal artikel 28b, punkt F, stk. 1, i [sjette direktiv] fortolkes således, at:
- a) bruskmateriale udtaget fra et menneske (biopsi), som overlades til en erhvervsdrivende med henblik på celleopformering og efterfølgende tilbagelevering som implantat til den pågældende patient, er en »løsøregenstand« i denne bestemmelses forstand
 - b) isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale og den efterfølgende celleopformering er »arbejde« udført på løsøregenstande i denne bestemmelses forstand
 - c) tjenesteydelsen allerede er udført for aftageren »under dennes momsregistreringsnummer«, når dette er anført på tjenesteyderens faktura,

uden at der blev indgået en udtrykkelig skriftlig aftale om anvendelsen heraf?

Vurdering

- 2) Såfremt et af ovenstående spørgsmål besvares benægtende: Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i [sjette direktiv] fortolkes således, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale udtaget fra et menneske og den efterfølgende celleopformering er en »behandling af personer«, når de celler, der fremkommer ved celleopformeringen, reimplanteres i donoren?»

17. Selv om den forelæggende ret kun stiller sit andet spørgsmål i tilfælde af et benægtende svar på det første, kan rækkefølgen af spørgsmålene nemt ændres. Hvis, som Kommissionen mener, den pågældende ydelse udgør lægebehandling som omfattet af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv, vil transaktionerne være afgiftsfri, uanset hvor de er udført (eller anses for at være udført). Jeg vil derfor tage stilling til det andet spørgsmål først.

Det andet spørgsmål

16. Der er blevet indgivet skriftlige bemærkninger af den tyske og den spanske regering samt af Kommissionen. Der er hverken blevet anmodet om eller afholdt retsmøde. Domstolen bestemte, at fremsættelsen af nærværende forslag til afgørelse skulle udsættes for at tage hensyn til dommen i CopyGene-sagen⁷ og i Future Health Technologies-sagen⁸, som vedrører anliggender relateret til det andet spørgsmål. Disse domme blev afsagt den 10. juni 2010.

18. Retspraksis med hensyn til begrebet lægehjælp eller behandling af personer er for helt nylig fremgået af CopyGene-dommen og dommen i sagen Future Health Technologies⁹ og kan opsummeres som følger.

7 — Dom af 10.6.2010, sag C-262/08, Sml. I, s. 5063.

8 — Dom af 10.6.2010, sag C-86/09, Sml. I, s. 5215.

9 — Nævnt ovenfor i henholdsvis fodnote 7 og 8. Jf. især præmis 24-30 i CopyGene-dommen og præmis 28-30, 36, 37 og 40 i dommen i sagen Future Health Technologies, og den deri nævnte retspraksis. Jf. også mit forslag til afgørelse i CopyGene-sagen, punkt 30 ff.

19. Fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige EU-retlige begreber, som tilsigter at undgå, at momssystemet anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat. Formålet med fritagelserne er ikke at fritage alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen. De udtryk, der er anvendt, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af alle goder og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles moms-system. Reglen om en streng fortolkning må således ikke medføre, at fritagelserne fratages deres virkning.

20. Hvad angår ydelser af lægelig natur fremgår det, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), omhandler alle de ydelser, der udføres inden for hospitaler, mens artiklens stk. 1, litra c), omhandler lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted. Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), hvis anvendelsesområder er særskilte, har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand.

21. I konsekvens heraf omhandler begrebet »pleje« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og begrebet »behandling af personer« i samme artikels stk. 1, litra c), begge ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller helbredsforstyrrelser. Selv om »pleje« og »behandling af personer« skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert. Begge fritagelser forfølger endvidere det formål at begrænse udgifterne til sygepleje.

22. I den foreliggende sag mener både Kommissionen og den tyske regering, at den pågældende ydelse har et terapeutisk formål. Den spanske regering er uenig heri af den enkle grund, at ydelsen kun indebærer rutinemæssige laboratorieprocesser inden for vævsteknologi. Jeg er enig med Kommissionen og den tyske regering.

23. Det er ubestridt og kan ikke betvivles, at den beskrevne process — udtagelse, opformering og implantation af autologe kondrocytter — samlet har et terapeutisk formål. De særlige ydelser, som leveres af Verigen, udgør

ganske vist kun en del af den samlede proces. De er dog en grundlæggende, inkorporeret og uadskillelig del af processen, i hvilken ingen af trinene formålstjenligt kan udføres isoleret i forhold til de andre.

24. De omtvistede ydelser er derfor af en art, der er omfattet af begrebet »behandling af personer« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Der er heller ingen grund til at udelukke dem fra fritagelse med den begrundelse, at de udføres af laboratoriepersonale, som ikke er faguddannede praktiserende læger. Som Kommissionen bemærker, er det ikke nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal leveres af lægepersonale¹⁰. Det er faktisk i retspraksis konkret fastslået, at medicinske analyser, som bestilles af praktiserende læger og gennemføres af et udenforstående privatretligt laboratorium, vel kan komme ind under begrebet »pleje« eller »behandling af personer«, selv om de kan gå forud for ethvert konstateret behov for specialbehandling¹¹.

10 — Jf. dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, især præmis 41.

11 — Jf. dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, især præmis 39.

25. Endvidere er det, som den tyske regering påpeger, ikke nødvendigt at kategorisere ydelser som pleje eller behandling af personer afhængigt af, at de opformede celler implanteres i den patient, fra hvem de oprindeligt blev udtaget (som ordlyden af den nationale rets spørgsmål kunne antyde). Blodtransfusioner og organtransplantation fra én person til en anden udgør klart pleje eller behandling af personer¹².

26. Imidlertid fremfører den tyske regering også — selv om den ikke fremlægger en endelig konklusion — at det at kategorisere de omhandlede ydelser som behandling af personer kan være i konflikt med princippet om afgiftsneutralitet (i betydningen at undgå konkurrenceforvridning¹³), da det fremstillede »bruskplaster« funktionelt er sammenligneligt med et farmaceutisk produkt, som ikke ville være fritaget for merværdiafgift, men som blot kunne være genstand for en reduceret momsats¹⁴.

12 — Jf. analogt CopyGene-dommen, præmis 51, og punkt 46 ff. i mit forslag til afgørelse.

13 — Det kan anføres, at selv om det ikke er strengt relevant for den forhåndenværende analyse, giver sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), medlemsstaterne mulighed for at gøre meddelelse til andre organer end de offentlige af hver af de fritagelser, som er opregnet i bl.a. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), betinget af visse forudsætninger, især (fjerde led) at fritagelserne ikke må kunne fremkalde alvorlig konkurrenceforvridning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

14 — Sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med punkt 3 i bilag H hertil (direktiv 2006/112, artikel 98, stk. 1 og 2, og bilag III, punkt 3).

27. Jeg er ikke overbevist.

28. Kategorisering af en ydelse som udøvelse af lægegering eller som lægelig behandling af personer kan ikke afhænge af, hvorvidt et farmaceutisk produkt er tilgængeligt som et alternativ. Visse sådanne behandlinger har farmaceutiske alternativer, mens andre ikke har det, men sandsynligvis vil kunne få det i fremtiden, således at de to kategorier er i konstant udvikling. Faktisk kan mange slags varer og tjenesteydelser udskiftes til fordel for andre, i forskellige merværdiafgiftskategorier, under visse omstændigheder. Men spørgsmålet om, hvorvidt en ydelse udgør udøvelse af lægegering eller lægelig behandling af personer — uden at anfægte den enkelte medlemsstats ret, inden for dens skønsmæssige beføjelse som tildelt af sjette direktiv, til at underlægge visse fritagelser betingelser, der er udformet med henblik på at undgå konkurrencefordrejning, hvilket der ikke er nogen antydning af i den forhåndenværende sag — kan kun afhænge af ydelsens egen art og ikke af arten af alternativer.

29. Endvidere vil jeg gerne påpege, at det er langt fra klart, hvorvidt en afgiftsfri ydelse (som ikke er belagt med udgående moms, men på hvis omkostningskomponenter der ikke kan fratrækkes indgående afgift) kan være en konkurrencemæssig fordel eller ulempe i sammenligning med et produkt, der er belagt med udgående moms til en reduceret sats, og hvor der er ret til at fratække den indgående afgift.

30. Derfor anser jeg de beskrevne ydelser for at være omfattet af begrebet udøvelse af lægegering eller lægelig behandling af personer i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, og derfor fritaget for merværdiafgift i overensstemmelse med litra b) eller c) i samme bestemmelse, alt efter omstændighederne. Det er ikke nødvendigt at fastslå leveringsstedet for sådanne tjenesteydelser, eftersom de er omfattet af fritagelsen, uanset hvor de leveres.

Det første spørgsmål

31. I lyset af det svar på den nationale rets andet spørgsmål, som jeg har foreslået, er der ingen grund til at besvare det første spørgsmål. Ikke desto mindre skal jeg fremkomme med følgende korte kommentarer, for det tilfælde at Domstolen skulle beslutte sig for at besvare spørgsmålet.

32. Den første del af spørgsmålet er, hvorvidt det omhandlede bruskmateriale (biopsi) udgør en »løsøregenstand« i henhold til sjette direktivs artikel 28b, punkt F. Alle, der har afgivet indlæg, mener, at dette er tilfældet, og jeg er enig.

33. Bruskcellerne er unægteligt både bevægelige (som den tyske regering bemærker, er emnet kun bragt op, fordi cellerne sendes fra en medlemsstat til en anden) og legemlige. Og selv om menneskelige celler ikke just udgør den mest typiske slags »løsøre« eller »gode«¹⁵, er det ikke desto mindre klart, at de let kan placeres inden for denne kategori¹⁶.

34. Den anden del af spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt de af Verigen udførte procedurer udgør »arbejde« på disse celler i henhold til samme bestemmelse. Igen mener alle, der har fremsat bemærkninger, at dette er tilfældet, og igen (hvis det andet spørgsmål skal besvares benægtende) er jeg enig.

15 — Begreberne »gode« og »løsøre« bruges i forskellige bestemmelser i den engelske version af sjette direktiv og tilsyneladende i flæng, hvor andre sprogversioner nøjes med én term.

16 — Et makabert, tragisk og kontroversielt eksempel er sagen om HeLa-celler, som oprindeligt blev isoleret fra kroppen af en kvinde, som døde i USA i 1951, og siden udviklet til en permanent, udødelig cellelinje, hvis vægt overstiger flere gange hendes egen vægt i levende live, og som anvendes over hele verden i den medicinske forskning (jf. Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York, 2010).

35. I dommen i sagen Linthorst, Pouwels og Scheren¹⁷ bemærkede Domstolen, at begrebet »arbejde udført på løsøregenstand« efter sin gængse betydning fremkalder et indtryk af en rent fysisk behandling, som principielt ikke er videnskabelig eller intellektuel, og som heller ikke inkluderer dyrlægens hovedfunktion, som grundlæggende består i at udføre terapeutiske behandlinger, der gennemføres på dyrene i henhold til videnskabelige regler, og selv om det kan være nødvendigt med »fysiske indgreb på dyret«, kan dette ikke anses for tilstrækkeligt til, at behandlingen kan betragtes som arbejde.

36. Det vil være op til den nationale ret at fastslå, hvorvidt de af Verigen gennemførte procedurer er »videnskabelige« eller »intellektuelle« i den nævnte forstand. Det forekommer mig, at skillelinjen, som Domstolen har bestræbt sig på at trække på dette område, ligger imellem blot rutinemæssig anvendelse af anerkendt videnskabelig viden eller færdigheder og involvering af innovation baseret på sådan viden og færdigheder i f.eks. fortolkning af data eller tilpasning af procedurer. Forelæggelseskendelsen peger i retning af, at de pågældende ydelser falder ind under førstnævnte kategori.

17 — Dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Sml. I, s. 1195, præmis 15 ff.

37. Den tredje del af spørgsmålet drejer sig grundlæggende om, hvorvidt udtrykket »aftagere, der er momsregistrerede« i sjette direktivs artikel 28b, punkt F, omfatter alle, hvis momsregistreringsnummer er anført på fakturaen, eller kun dem, som skriftligt har accepteret brugen af dette nummer på fakturaen. Her er den tyske regering og Kommissionen uenige (den spanske regering har ikke udtalt sig).

hvor den er leveret, alt imens den gør aftageren pligtig til at betale (fradragsberettiget) indgående afgift i sin egen medlemsstat — en forenkling af den procedure, som ellers ville være gældende efter ottende direktiv¹⁸. Dette system bør altid finde anvendelse, når aftageren oplyser leverandøren om (f.eks. i ordredokumentet), at han har et momsregistreringsnummer i sin egen medlemsstat. Ingen yderligere betingelser er påkrævede. Hvis anvendelsen af systemet skulle gøres afhængig af en aftale imellem parterne, ville leveringsstedet ikke længere være ensartet som tilstræbt med direktiv 95/7¹⁹.

38. Den tyske regering har i det væsentlige anført, at en henvisning til det momsregistreringsnummer, »under hvilket« ydelsen er blevet udført for aftageren, kræver en stiltiende eller udtrykkelig bilateral aftale om, at merværdibeskatningen skal følge reglerne som fastlagt i artikel 28b, punkt F. Dette vil give retlig sikkerhed i modsætning til en situation, hvor leverandøren ensidigt anfører (eller ej) aftagerens momsregistreringsnummer, hvilket lader kunden i tvivl, indtil fakturaen er udstedt, om hvem der vil være afgiftspligtig.

40. Jeg kan tilslutte mig Kommissionens anbringender på dette punkt.

39. Kommissionen har fremhævet, at systemet som fastlagt i artikel 28b, punkt F, fritager ydelsen for moms i den medlemsstat,

18 — Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

19 — Jf. fodnote 5 ovenfor.

Forslag til afgørelse

41. På baggrund af ovenstående overvejelser er det min opfattelse, at Domstolen bør besvare det præjudicielle spørgsmål forelagt af Bundesfinanzhof som følger:

»Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal herefter fortolkes således, at isoleringen af ledbruskceller fra bruskmateriale, som er udtaget ved biopsi fra en patient og efterfølgende opformeret med henblik på implantation i patienten med terapeutisk formål, udgør «behandling af personer», uanset om de celler, der fremkommer ved celleopformeringen, er bestemt til implantation i donorpatienten eller i en anden person.«