

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2010 m. liepos 29 d.¹

1. Pagrindinis procesas šioje byloje yra susijęs su pridėtinės vertės mokesčio režimu, taikomu žmogaus audinių inžinerijos metodikai, pagal kurią ląstelės paaimamos iš sąnario kremzlės audinio, paimto iš paciento, padauginamos laboratorijoje ir paruošiamos (paskleidžiant arba nepaskleidžiant ant kolageninės membranos) vėl implantuoti į paciento kūną.

2. Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas) nori išsiaiškinti, ar laboratorijos paslaugos yra „darbas, panaudojant kilnojamojį materialųjį turta“ Europos Sąjungos PVM teisės akto prasme (jei taip, tai turėtų įtakos vietai, kurioje laikoma, kad tokios paslaugos suteiktos, jei klientas ir paslaugų teikėjas yra skirtingose valstybėse narėse), ar jos turi būti priskiriamos prie „sveikatos priežiūros paslaugų“ (tokiu atveju PVM joms nebūtų taikomas).

1 — Originalo kalba: anglų.

Taikytini Europos Sąjungos PVM teisės aktai

3. Pagrindinė byla yra susijusi su 2002 m. suiteiktomis paslaugomis, taigi taikytinas Sąjungos teisės aktas yra Šeštoji direktyva².

4. Remiantis šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, paslaugų suteikimo vieta iš esmės laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena³.

5. Vis dėlto 9 straipsnio 2 dalies c punkte numatyta, kad paslaugų, be kita ko, susijusių su „kilnojamojo materialiojo turto aptarnavimu“,

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 pertvarkyta struktūra ir formulotėmis įtvirtintos tokios pačios nuostatos.

3 — Žr. Direktyvos 2006/112 45 straipsnį.

suteikimo vieta laikoma „ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“⁴.

6. Tačiau direktyvos 28b straipsnio F skirsnyje numatyta:

„Nukrypstant nuo 9 straipsnio 2 dalies c punkto, paslaugų teikimo vieta klientams, kurie identifikuoti pridėtinės vertės mokesčių tikslu kitoje valstybėje narėje nei ta, kur faktiškai atliekamos tos paslaugos, susijusios su kilnojamojo materialiojo turto vertinimu ar darbu, panaudojant kilnojamąjį materialųjį turtą, laikoma teritorija tos valstybės narės, kuri išdavė klientui pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, pagal kurį jam buvo suteiktos šios paslaugos.

Šis nukrypimas netaikomas, jeigu prekės nesiunčiamos ar negabenamos iš valstybės narės, kurioje faktiškai atliekamos tos paslaugos.⁵“

4 — Žr. Direktyvos 2006/112 52 straipsnio c punktą.

5 — Žr. Direktyvos 2006/112 55 straipsnį, 28b straipsnio F skirsnis priimtas 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/77/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, 1995, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274), kurios dešimtoje konstatuojamojo dalyje numatyta, kad buvo siekiama skatinti prekybą Bendrijoje darbo su kilnojamuoju materialiuoju turtu srityje.

7. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje išvardyti „tam tikros visuomenei naudingos veiklos“ atleidimo nuo PVM atvejai. Konkrečiai joje numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamas 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;

<...>⁶“

6 — Žr. Direktyvos 2006/112 131 straipsnį ir 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktus.

Faktai, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. Pasak *Bundesfinanzhof*, *Verigen Transplantation Service International AG* (toliau – *Verigen*) yra Vokietijoje įsteigta biotechnologijos įmonė, kurios veiklos sritis – audinių inžinerija. Ji tiria, kuria, gamina ir parduoda technologijas, skirtas diagnozuoti bei gydyti žmogaus audinių ligas, ypač kremzlės. Ginčo objektas yra *Verigen* sandoriai, susiję su autologinių chondrocitų (paciento sąnario kremzlės ląstelių) dauginimu tais atvejais, kai klientai, kuriems teikiama ši paslauga (gydytojai arba klinikos), yra įsikūrę kitose valstybėse narėse ir kai *Verigen* savo sąskaitose faktūrose yra nurodžiusi jų PVM mokėtojo kodus.

9. Gydytojas arba klinika persiunčia *Verigen* iš paciento paimtą kremzlės audinio bioplatą. *Verigen* apdoroja audinį, kad būtų galima išskirti chondrocitus. Po paruošimo inkubatoriuje esančioje jų pačių kraujo serumo terpėje jie padauginami auginant paprastai 3–4 savaites. Gautos ląstelės gali būti paskleidžiamos arba nepaskleidžiamos ant kolageninės membranos, kad susidarytų „kremzlinis

paviršius“. Abiem atvejais jos siunčiamos paciento gydytojui arba klinikai tam, kad būtų vėl implantuotos.

10. *Verigen* tokias paslaugas laikė neapmokestinamomis PVM, kai jos buvo teikiamos kitose valstybėse narėse esantiems klientams. Tačiau mokesčių administratorius jas laikė apmokestinamomis ir priskaičiavo mokesčių už nurodytus metus.

11. Vėliau vykusiame procese *Verigen* teigė, kad kremzlės ląstelių dauginimas nėra sveikatos priežiūros paslauga. Veikia ši paslauga yra susijusi su „kasdieniais laboratoriniais darbais“, kuriuos atlieka biotechnikos asistentai arba medicinos technikos asistentai. Privalomąją kokybės kontrolę atlieka farmacininkas ir nepriklausomas vaistininkas.

12. Pirmojoje instancijoje *Finanzgericht* (Finansinių bylų teismas) *Verigen* skundą patenkino. Jis konstatavo, kad ląstelių dauginimas yra paslauga, laikytina „darbu, panaudojant kilnojamąjį materialųjį turtą“. Transplantacijai skirti organai, išimti iš kūno, taip pat yra kilnojamasis turtas. Tai, ar išimtas organas vėliau persodinamas tam pačiam, ar kitam pacientui, neturi reikšmės sąvokos

„kilnojamasis materialusis turtas“ taikymui. Kaip matyti iš *Verigen* išrašytų sąskaitų faktūrų, kitose valstybėse narėse įsikūrę klientai naudojami jiems valstybės suteiktais PVM mokėtojo kodais. Todėl Vokietijoje šie sandoriai nėra apmokestinami.

teikiamas paslaugas. Jei šis 28b straipsnio F skirsnio aiškinimas nėra teisingas, toks sandoris privalo būti apmokestinamas Vokietijoje, nebent jį būtų galima laikyti sveikatos priežiūros paslaugų teikimu 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme.

15. Todėl *Bundesfinanzhof* prašo priimti sprendimą šiais klausimais:

13. Apeliaciniame skunde mokesčių administratorius tvirtina, kad ląstelės dėl trumpalaikio atskyrimo nuo kūno netampa kilnojamuoju turtu ir ląstelių dauginimas nėra „darbas“. Taip pat nėra „naudojamas“ kitoje valstybėje narėje suteiktas PVM mokėtojo kodas – dėl to reikėtų aiškiai susitarti prieš teikiant paslaugas.

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 28b straipsnio F skirsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad:

- a) iš žmogaus paimtas kremzlės audinys <...>, kuris perduodamas įmonei, siekiant padauginti ląsteles ir paskui jas grąžinti kaip implantą atitinkamam pacientui, yra „kilnojamas materialusis turtas“ šios nuostatos prasme;
- b) sąnario kremzlės ląstelių paėmimas iš kremzlės audinio ir paskesnis ląstelių dauginimas yra „darbas“, panaudojant kilnojamąjį materialųjį turtą šios nuostatos prasme;
- c) gavėjui paslauga buvo suteikta „pagal jo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą“ ir tuo atveju, jei šis kodas,

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad padaugintų kremzlės ląstelių pristatymas pacientui gydytojui arba klinikai nėra prekių tiekimas, bet ląstelių dauginimas yra paslauga, nes *Verigen* negali laisvai kaip savininkė disponuoti kremzlės audiniu, o privalo grąžinti ląsteles po to, kai jos padauginamos. Ląstelių dauginimas Vokietijoje nėra apmokestinamas, jei ši paslauga teikiama kitoje valstybėje narėje. Tačiau taip yra tik tuo atveju, jei turi būti aiškinama, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio F skirsnis apima *Verigen*

dėl kurio naudojimo nebuvo aiškiai susitarta raštu, yra nurodytas paslaugos teikėjo sąskaitoje faktūroje?

Vertinimas

2. Jei atsakymas į vieną iš pateikiamų klausimų būtų neigiamas: Ar [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąnario kremzlės ląstelių paėmimas iš kremzlės audinio, paimto iš žmogaus, ir paskesnis ląstelių dauginimas yra „sveikatos priežiūros paslauga“ tuo atveju, jeigu ląstelių dauginimo būdu gautos ląstelės vėl implantuojamos donorui?“

17. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antrąjį klausimą kelia tik tuo atveju, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, klausimų eilės tvarka gali būti lengvai pakeista. Jeigu, kaip teigia Komisija, nagrinėjamos paslaugos iš tiesų yra sveikatos priežiūros paslaugos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkto prasme, sandoriai nėra apmokestinami, nepaisant to, kur (būtų laikoma, kad) jie vykdomi. Todėl pirmiausia nagrinėsiu antrąjį klausimą.

Antrasis klausimas

16. Rašytinius paaiškinimus pateikė Vokietijos ir Ispanijos vyriausybės, taip pat Komisija. Nebuvo prašoma rengti posėdį ir toks posėdis neįvyko. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šios išvados priėmimas bus atidėtas, kad joje būtų atsižvelgta į sprendimus *CopyGen*⁷ ir *Future Health Technologies*⁸, susijusius su antruoju klausimu. Šie sprendimai buvo priimti 2010 m. birželio 10 dieną.

18. Naujausia su sveikatos priežiūros paslaugų arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sąvoka susijusi teismų praktika yra išdėstyta sprendimuose *CopyGene* ir *Future Health Technologies*⁹. Toliau pateikiamas jos apibendrinimas.

7 — C-262/08, Rink. p. I-5053.

8 — C-86/09, Rink. p. I-5215.

9 — Nurodyti atitinkamai šios išvados 7 ir 8 išnašoje. Būtent žr. Sprendimo *CopyGene* 24–30 punktus ir Sprendimo *Future Health Technologies* 28–30, 36, 37 ir 40 punktus, kartu su juose nurodyta teismų praktika. Taip pat žr. mano išvados byloje *CopyGene* 30 ir paskesnius punktus.

19. Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio yra savarankiška Europos Sąjungos teisės sąvoka, kurios tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą skirtingose valstybėse narėse. Jos tikslas yra nuo mokesčio atleisti ne visą visuomenei naudingą, bet tik joje išvardytą ir aprašytą veiklą. Vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, kaip išimtis iš bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamos visos apmokestinamojo asmens už atlygį tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokiu neapmokestinimu siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, kuris būdingas PVM sistemai. Taigi dėl šio siauro aiškinimo taisyklės atleidimas nuo mokesčio negali prarasti numatyto poveikio.

21. Taigi tiek 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta „sveikatos priežiūros paslaugų“ sąvoka, tiek 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte įtvirtinta „sveikatos priežiūros paslaugų teikimo“ sąvoka apima visas paslaugas, kurių tikslas – diagnozuoti, gydyti ir kiek įmanoma išgydyti ligas arba sveikatos sutrikimus. Nors abiejų rūšių paslaugos turi turėti terapinį tikslą, nebūtina terapinio tikslo suprasti labai siaura prasme. Be to, abiem atvejais atleidimo nuo mokesčio tikslas yra sumažinti sveikatos priežiūros paslaugų kainą.

22. Šioje byloje ir Komisija, ir Vokietijos vyriausybė laikosi nuomonės, kad nagrinėjamos paslaugos turi terapinį tikslą. Ispanijos vyriausybė su tuo nesutinka, labai trumpai argumentuodama, kad šios paslaugos yra susijusios tik su kasdienėmis laboratorinėmis procedūromis audinių inžinerijos srityje. Sutinku su Komisija ir Vokietijos vyriausybe.

20. Kalbant apie sveikatos priežiūros paslaugas, pažymėtina, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas apima visas ligoninėje teikiamas paslaugas, o 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas – ne ligoninėje, t. y. teikėjo arba paciento buvimo vietoje ar bet kurioje kitoje vietoje, teikiamas sveikatos priežiūros paslaugas. Taigi 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktų, kurių taikymo sritys skiriasi, tikslas yra reglamentuoti visus sveikatos priežiūros paslaugų siarąją prasme neapmokestinimo atvejus.

23. Nėra ginčijama ir negali būti abejojama, kad apskritai aprašytos procedūros (autologinių chondrocitų paėmimas, dauginimas ir implantavimas) tikslas yra terapinis. Reikia pripažinti, kad konkrečios *Verigen* teikiamos

paslaugos sudaro tik dalį visos procedūros. Tačiau jos yra būtina, būdinga ir neatskiriama šios procedūros, kurios nė vienas etapas negali būti tinkamai atliktas atskirai nuo kitų, dalis.

24. Todėl nagrinėjamos paslaugos patenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punkte įtvirtintą „sveikatos priežiūros paslaugų teikimo“ sąvoką. Taip pat nėra jokios priežasties netaikyti joms atleidimo nuo mokesčio dėl to, kad jas teikia laboratorijos darbuotojai, kurie nėra kvalifikuoti gydytojai. Kaip pažymi Komisija, nėra būtina, kad kiekvieną terapinės priežiūros procedūrą atliktų medicinos personalas¹⁰. Iš tiesų yra aiškiai konstatuota, kad bendrosios praktikos gydytojų skirti medicinos tyrimai, kurie atliekami ne sveikatos priežiūros įstaigoje esančioje privačioje laboratorijoje, gali patekti į sveikatos priežiūros paslaugų arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sąvoką, net jeigu jie atliekami dar nenustačius konkretaus specifinio gydymo poreikio¹¹.

25. Be to, kaip pastebi Vokietijos vyriausybė, nebūtina priskyrimo prie sveikatos priežiūros paslaugų arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimo susieti (kaip gali atrodyti iš nacionalinio teismo klausimo formuluotės) su padaugintų ląstelių implantavimu pacientui, iš kurio jos iš pradžių buvo paimtos. Kraujo perpylimas ir organų persodinimas iš vieno asmens kūno kitam asmeniui neabejotinai yra sveikatos priežiūros paslaugos arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimas¹².

26. Tačiau Vokietijos vyriausybė taip pat teigia (nors ir nesiūlydama tvirtos išvados), kad nagrinėjamų paslaugų priskyrimas prie sveikatos priežiūros paslaugų teikimo galėtų prieštarauti fiskalinio neutralumo principui (konkurencijos iškraipymų vengimo prasme¹³), nes pagamintas „kremzlinis paviršius“ funkcinio požiūriu yra panašus į farmacinį preparatą, kuris nebūtų atleistas nuo PVM, tačiau jam galėtų būti taikomas tik sumažintas tarifas¹⁴.

10 — Žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833), būtent 41 punktą.

11 — Žr. 2006 m. birželio 8 d. Sprendimą *L.u.P.* (C-106/05, Rink. p. I-5123), būtent 39 punktą.

12 — Pagal analogiją žr. Sprendimo *CopyGene* 51 punktą ir mano išvados šioje byloje 46 ir paskesnius punktus.

13 — Galima pažymėti, kad (nors tai nėra visiškai susiję su šia analize) Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte įtvirtintas leidimas valstybėms narėms atleisti nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta, be kita ko, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte, taikant tam tikras sąlygas – konkrečiai kalbant (ketvirta įtrauka), kad atleidimas neturi taip iškraipyti konkurencijos, jog komercinės įstaigos, turinčios mokėti PVM, atsidurtų mažiau palankioje padėtyje.

14 — Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečia įtrauka kartu su jos H priedo 3 punktu (Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalys ir jos III priedo 3 punktas).

27. Šie argumentai manęs neįtikina.

28. Paslaugos priskyrimas sveikatos priežiūros paslaugoms arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimui negali priklausyti nuo to, ar yra farmacinė alternatyva. Kai kurioms tokios priežiūros rūšims jau yra farmacinių alternatyvų, kitoms – nėra, tačiau ateityje greičiausiai atsiras, taigi abi kategorijos nuolat vystosi. Iš tiesų daugybė prekių ir paslaugų rūšių tam tikromis aplinkybėmis gali būti kitų prekių bei paslaugų, patenkančių į įvairias PVM kategorijas, pakaitalai. Tačiau (nepažeidžiant kiekvienos valstybės narės teisės neperžengiant Šeštosios direktyvos jai suteiktos diskrecijos tam tikriems atleidimo nuo mokesčio atvejams nustatyti sąlygas, skirtas išvengti konkurencijos iškreipimo – šioje byloje apie jį neužsimenama) tai, ar tam tikra paslauga yra sveikatos priežiūros paslauga arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimas, gali priklausyti tik nuo tokios paslaugos pobūdžio, o ne nuo alternatyvų pobūdžio.

29. Dar daugiau, norėčiau pažymėti, kad anaip tol nėra akivaizdu, ar tikėtina, kad nuo mokesčio atleista paslauga (kuriai netaikomas pardavimo PVM, tačiau iš kurios kainos sudedamųjų dalių negali būti atskaitomas pirkimo mokestis), konkurencijos požiūriu bus palankesnėje, ar nepalankesnėje padėtyje, palyginti su produktu, kuriam taikomas sumažintas pardavimo PVM tarifas ir numatyta teisė atskaityti pirkimo mokestį.

30. Taigi manau, kad aprašyto pobūdžio paslaugos patenka į sveikatos priežiūros paslaugų arba sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sąvoką, įtvirtintą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, todėl jos atleidžiamos nuo PVM pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b arba c punktus (atsižvelgiant į situaciją). Nebūtina nustatyti tokių paslaugų teikimo vietos, kadangi atleidimas nuo mokesčio joms taikomas, nepaisant to, kur jos teikiamos.

Pirmasis klausimas

31. Atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą į antrąjį nacionalinio teismo klausimą, nėra reikalo atsakyti į jo pirmąjį klausimą. Nepaisydama to, pateiksiu trumpus komentarus, jei Teisingumo Teismas nuspręstų atsakyti į šį klausimą.

32. Pirmoje klausimo dalyje klausiama, ar aptariamas kremzlės audinio biopatas yra „kilnojamas materialusis turtas“ Šeštosios direktyvos 28b straipsnio F skirsnio prasme. Visi pateikusieji pastabas laikosi nuomonės, kad jis yra „kilnojamas materialusis turtas“, ir aš su tuo sutinku.

33. Kremzlės ląstelės neabejotinai yra tiek kilnojamas (kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, klausimas kyla tik dėl to, kad jos siunčiamos iš vienos valstybės narės į kitą), tiek materialusis turtas. Ir nors žmogaus ląstelės negali būti tipiškiausiai „turtu“ arba „prekėmis“¹⁵, aišku, kad jos neabejotinai gali būti priskirtos šiai kategorijai¹⁶.

34. Antroje klausimo dalyje klausiama, ar *Verigen* atliekamos procedūros yra „darbas“, panaudojant šias ląsteles, tos pačios nuostatos prasme. Pateikusieji pastabas vėl laikosi nuomonės, kad jos yra toks „darbas“, ir aš vėl (jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai) sutinku.

15 — Panašu, kad terminai „prekės“ (angl. k. *goods*) ir turtas (angl. k. *property*) pakaitomis vartojami skirtingose Šeštosios direktyvos redakcijos anglų kalba nuostatose, o redakcijose kitomis kalbomis vartojamas vienas terminas.

16 — Baisus, tragiškas ir prieštaringas pavyzdys yra *HeLa* ląstelių atvejis – šios ląstelės pirmiausia buvo paimtos iš moters, mirusios Jungtinėse Amerikos Valstijose 1951 m., kūno, tuomet padaugintos „nemirtingų ląstelių linijoje“ tiek, kad jų svoris tapo kelis kartus didesnis už jos kūno svorį, ir panaudotos medicinos mokslo tyrimams visame pasaulyje (žr. Rebecca Skloot, „The Immortal Life of Henrietta Lacks“, Niujorkas, Crown, 2010).

35. Sprendime *Linthorst, Pouwels ir Scheren*¹⁷ Teisingumo Teismas pažymėjo, kad frazė „darbas, panaudojant kilnojamąjį materialųjį turtą“ šnekamojoje kalboje asocijuojasi su visiškai fiziniiais veiksmais, kurie savo pobūdžiu iš esmės nėra nei moksliniai, nei intelektualūs ir neapima pagrindinių veterinarijos chirurgo pareigų, kurias iš esmės sudaro gyvūnų gydymas pagal mokslo taisykles – net jei tokio gydymo metu prireiktų atlikti fizinius veiksmus gyvūno atžvilgiu, tai nebūtų pakankamas pagrindas apibūdinti tokį gydymą kaip darbą.

36. Nustatyti, ar *Verigen* atliekamos procedūros yra „mokslinės“ arba „intelektualios“ šia prasme, turės nacionalinis teismas. Man regis, kad skiriamoji linija, kurią šiuo klausimu siekė nubrėžti Teisingumo Teismas, yra tarp tiesiog įprasto pripažintų mokslo žinių arba įgūdžių taikymo ir naujovių, grindžiamų tokiomis žiniomis arba įgūdžiais, taikymo, pavyzdžiui, interpretuojant duomenis arba pritaikant procedūras. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad nagrinėjamos paslaugos patenka į pirmąją kategoriją.

17 — 1997 m. kovo 6 d. sprendimo (C-167/95, Rink. p. I-1195) 15 ir paskesni punktai.

37. Trečiojoje klausimo dalyje iš esmės klausama, ar Šeštosios direktyvos 28b straipsnio F skirsnyje įtvirtinta frazė „klientams, kurie identifikuoti pridėtinės vertės mokesčio tikslu“ yra susijusi su visais asmenimis, kurių PVM mokėtojo kodas nurodytas sąskaitoje faktūroje, ar tik su tais, kurie yra raštu susitarę naudoti tokį kodą sąskaitoje faktūroje. Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybės ir Komisijos nuomonės (Ispanijos vyriausybė savo požiūrio nepareiškė) išsiskiria.

narėje, kurioje paslaugos teikiamos, o klientui numatoma pareiga sumokėti pirkimo mokesčių (atskaitomą) savo valstybėje – taip supaprastinama procedūra, kuri priešingu atveju būtų taikoma pagal Aštuntąją direktyvą¹⁸. Ji turėtų būti taikoma visais atvejais, kai klientas praneša tiekėjui (pavyzdžiui, užsakymo dokumente), kad turi PVM mokėtojo kodą savo valstybėje narėje. Jokių kitų sąlygų nekeliama. Jei šios sistemos taikymas priklausytų nuo šalių susitarimo, paslaugų teikimo vieta nebebūtų vienoda, kaip numatyta Direktyvoje 97/5¹⁹.

38. Vokietijos vyriausybė iš esmės teigia, kad nuoroda į PVM mokėtojo kodą, „pagal kurį“ klientui buvo suteiktos paslaugos, reikalauja numanomo arba aiškaus dvišalio susitarimo, kad apmokestinama turėtų būti 28b straipsnio F skirsnyje nustatyta tvarka. Pasak jos, tai suteiktų teisinio tikrumo, priešingai nei tokiu atveju, kai tiekėjas vienašališkai nurodo (arba nenurodo) kliento PVM mokėtojo kodo, o klientui iki sąskaitos faktūros išrašymo lieka neaišku, kas turės sumokėti mokesčių.

40. Šiuo klausimu pritarčiau Komisijos požiūriui.

39. Komisija nurodo, kad 28 straipsnio F skirsnyje numatyta sistema įtvirtina paslaugų teikėjo atleidimą nuo PVM valstybėje

18 — 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79).

19 — Žr. 5 išnašą.

Išvada

41. Atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, manau, kad Teisingumo Teismas turėtų pateikti *Bundesfinanzhof* tokį atsakymą:

Tinkamai aiškinant 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 c punktą, sąnario kremzlės ląstelių paėmimas iš kremzlės audinio bioptato, paimto iš žmogaus, ir paskesnis ląstelių dauginimas, siekiant jas implantuoti gydymo tikslais, yra „sveikatos priežiūros paslaugų teikimas“, nepaisant to, ar ląstelių dauginimo būdu gautos ląstelės bus implantuojamos donorui, ar kitam asmeniui.