

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON]
SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 29. jūlijā¹

1. Pamata tiesvedība šajā lietā ir par PVN piemērošanu cilvēka audu audzēšanai (*Tissue-Engineering*), kuras laikā šūnas tiek ekstrahētas no pacienta locītavu skrimšļa materiāla, tās laboratorijā tiek pavairotas un sagatavotas (ar vai bez to ievietošanas kolagēna membrānā) implantēšanai pacienta ķermenī.

Atbilstošie Savienības PVN tiesību akti

3. Tiesvedība pamata lietā ir saistīta ar 2002. gadā sniegtajiem pakalpojumiem, līdz ar to atbilstošie Savienības tiesību akti ir Sestā direktīva².

4. Atbilstoši šīs direktīvas 9. panta 1. punktam par pakalpojuma sniegšanas vietu būtībā uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu³.

2. *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa), Vācija, vēlas noskaidrot, vai laboratorijas pakalpojumi ir “darbs ar kustamu materiālo īpašumu” Eiropas Savienības PVN tiesību aktu nozīmē (ja tas tā ir, tad tas ietekmētu pakalpojumu sniegšanas vietu, ja pakalpojuma saņēmējs un tā sniedzējs atrodas dažādās dalībvalstīs), vai arī tie ir kvalificējami kā “medicīniskās aprūpes sniegšana” (šajā gadījumā tie būtu atbrīvoti no PVN).

5. Tomēr 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir precizēts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta attiecībā uz, *inter alia*, “darbu ar kustamu

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kura no 2007. gada 1. janvāra aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kurā ir tādi paši noteikumi citā struktūrā un vārdos.

3 — Skat. Direktīvas 2006/112 45. pantu.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

materiālo īpašumu” ir “vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana”⁴.

6. Tomēr Direktīvas 28.b panta F punktā ir noteikts:

“Atkāpjoties no 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta, attiecībā uz pakalpojumiem, kas saistīti ar kustama materiāla īpašuma novērtēšanu vai apstrādi un ko sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kuri PVN nolūkā ir identificēti dalībvalstī, kas nav pakalpojumu faktiskās sniegšanas dalībvalsts, uzskata, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir tās dalībvalsts teritorijā, kura pakalpojumu saņēmējam piešķirusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru tas saņēmis šos pakalpojumus.

Šo atkāpi piemēro vienīgi tad, ja preces nosūta vai transportē ārpus dalībvalsts, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana”⁵.

4 — Skat. Direktīvas 2006/112 52. panta c) punktu.

5 — Skat. Direktīvas 2006/112 55. pantu. 28.b panta F punkts tika iekļauts ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.), kuras preambulas desmitajā apsvērumā noteiktais mērķis bija veicināt Kopienas iekšējo tirdzniecību kustama materiāla īpašuma apstrādes jomā.

7. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir uzskaitīti atbrīvojumi no PVN “dažām darbībām sabiedrības interesēs”. Tajā ir noteikts:

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

[..]

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

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

[..]⁶”

6 — Skat. Direktīvas 2006/112 131. pantu un 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu.

Fakti, tiesvedība un iesniegtie jautājumi

1. *Verigen* ir uzņēmums, kas nodrošina cilvēkiem ar nieru slimībām un citām slimībām, kas prasa nieru transplantāciju, iespēju saņemt transplantāciju. *Verigen* ir uzņēmums, kas nodrošina cilvēkiem ar nieru slimībām un citām slimībām, kas prasa nieru transplantāciju, iespēju saņemt transplantāciju.

8. *Bundesfinanzhof* paskaidro, ka *Verigen Transplantation Service International AG* (turpmāk tekstā — “*Verigen*”) ir Vācijā dibināts biotehnoloģiju uzņēmums, kurš darbojas audu audzēšanas jomā. Tas pēta, attīsta, ražo un tirgo tehnoloģijas cilvēku audu slimību, it īpaši skrimšļu slimību, diagnosticēšanai un ārstēšanai. Tiek aplūkoti *Verigen* veiktie autologo skrimšļa šūnu (paša pacienta locītavu skrimšļa šūnas) pavairošanas darījumi, kad pakalpojuma saņēmēji (ārsti vai slimnīcas) ir citas Eiropas Savienības dalībvalsts rezidenti un *Verigen* savos rēķinos ir norādījis šo pakalpojumu saņēmēju PVN maksātāja numuru.

9. Ārsts vai slimnīca nosūta *Verigen* no pacienta paņemto biopsijas skrimšļa materiālu. *Verigen* šos audus apstrādā tādā veidā, lai no tiem būtu iespējams ekstrahēt hondrocītus. Pēc sagatavošanas inkubatorā asins seruma vidē šūnas tiek pavairotas audzējot — parasti trīs līdz četras nedēļas. Pāri palikušās šūnas var ievietot vai neievietot kolagēna membrānā, lai izveidotos “skrimšļa

plāksteris”. Šīs šūnas tad arī tiek nosūtītas ārstējošajam ārstam vai slimnīcai implantēšanai pacientam.

10. *Verigen* šos pakalpojumus uzskatīja par neapliekamiem ar PVN, ja tie tika sniegti personām citās dalībvalstīs. Tomēr nodokļu iestāde tos uzskatīja par apliekamiem ar nodokli un tā aprēķināja šo nodokli par konkrēto gadu.

11. Turpmākajos procesos *Verigen* apgalvoja, ka skrimšļa šūnu pavairošana nav medicīniskās aprūpes sniegšana. Drīzāk tas esot “parasts laboratorijas pakalpojums”, ko veicot biotehnoloģiju vai medicīnisko tehnoloģiju asistents. Nepieciešamo kvalitātes kontroli veicot farmaceits un pieaicināts ķīmiķis.

12. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) apmierināja *Verigen* prasību pirmajā instancē. Tā nosprieda, ka šūnu pavairošana ir pakalpojums, kas ir jāuzskata par “darbu ar kustamu materiālo īpašumu”. Arī transplantēšanai iegūtie orgāni no brīža, kad tie ir atdalīti no ķermeņa, esot kustamais īpašums. Tas, vai atdalītās ķermeņa daļas vēlāk tiks izmantotas transplantācijai

tam pašam pacientam vai citam pacientam, neietekmē tā iekļaušanu jēdzienā “kustams materiālais īpašums”. No *Verigen* izsniegtajiem rēķiniem izriet, ka citās dalībvalstīs rezidējošie klienti darījumos izmantoja PVN maksātāja numurus, kas tiem piešķirti to dalībvalstīs. Tādēļ šie darījumi Vācijā nebija apliekami ar nodokli.

taid, ja, pareizi interpretēts, Sestās direktīvas 28.b panta F punkts attiecas uz *Verigen* pakalpojumiem. Ja tā nav pareiza 28.b panta F punkta interpretācija, tad darījums ir jāapliek ar nodokli Vācijā, ja vien tas nav uzskatāms par medicīniskās aprūpes sniegšanu 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē.

15. Tādēļ *Bundesfinanzhof* lūdz sniegt atbildi uz šādiem jautājumiem:

13. Nodokļu iestāde savā kasācijas sūdzībā uzsver, ka, šūnas īslaicīgi atdalot no ķermeņa, tās nekļūst par kustamo īpašumu un ka šūnu pavairošana neesot “darbs”. Nenotiekot arī citā dalībvalstī piešķirtā PVN maksātāja numura “izmantošana”, jo pirms pakalpojuma sniegšanas par to būtu bijis skaidri jāvienojas.

14. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pavairotu skrimšļa šūnu piegāde pacienta ārstam vai slimnīcai nav preču piegāde, bet šūnu pavairošana ir pakalpojums, jo *Verigen* nevar brīvi rīkoties ar skrimšļa materiālu kā tā īpašnieks — tam šūnas pēc to pavairošanas ir jāatdod atpakaļ. Šūnu pavairošana Vācijā netiek aplikta ar nodokli, ja pakalpojums tiek sniegts citā dalībvalstī. Tomēr tā tas ir tikai

“1) Vai [Sestās direktīvas] 28.b panta F punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka:

- a) cilvēkam izņemts skrimšļa materiāls [..], kas tiek nodots uzņēmumam šūnu pavairošanai un vēlāk tiek atdots atpakaļ kā implants attiecīgajam pacientam, ir “kustams materiālais īpašums” šīs normas izpratnē,
- b) locītavu skrimšļa šūnu ekstrahēšana no skrimšļa materiāla un tam sekojoša šūnu pavairošana ir “darbs” ar kustamu materiālo īpašumu šīs normas izpratnē,
- c) pakalpojums ir sniegts saņēmējam, kuram ir “pievienotās vērtības nodokļa maksātāja numurs”, ja šis numurs ir norādīts pakalpojuma sniedzēja [izrakstītajā] rēķinā, un

skaidras, rakstiskas [pušu] vienošanās par šī PVN maksātāja numura izmantošanu nav bijis?

Vērtējums

- 2) Ja uz kādu no šiem jautājumiem tiek atbildēts noliedzoši, vai [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka locītavu skrimšļa šūnu ekstrahēšana no kādam cilvēkam izņemta skrimšļa materiāla un ar to saistītā šūnu pavairošana ir “medicīniskās aprūpes sniegšana”, ja šūnu pavairošanas ceļā iegūtās šūnas tiek implantētas atpakaļ donoram?”

17. Lai gan iesniedzējtiesa uzdod savu otro jautājumu tikai gadījumā, ja uz pirmo tiek atbildēts noraidoši, jautājumu kārtību var viegli mainīt. Kā norāda Komisija — ja aplūkojamais pakalpojums patiešām ir medicīniskās aprūpes sniegšana Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē, tad darījumi ir atbrīvoti no nodokļa neatkarīgi no tā, kur tie ir veikti (vai ir uzskatāmi par veiktiem). Tādēļ es vispirms pievērsīšos otrajam jautājumam.

Otrais jautājums

16. Rakstiskos apsvērumus iesniedza Vācijas un Spānijas valdības un Komisija. Tiesas sēde netika pieprasīta un netika noturēta. Tiesa nolēma, ka šie secinājumi jāatliek, lai ņemtu vērā spriedumus lietā *CopyGene A/S*⁷ un lietā *Future Health Technologies*⁸, kas attiecas uz otrajam jautājumam līdzīgu tematu. Šie spriedumi tika pasludināti 2010. gada 10. jūnijā.

18. Judikatūra par medicīniskās aprūpes vai medicīniskās aprūpes sniegšanas jēdzienu visnesenāk ir izklāstīta spriedumos lietā *CopyGene A/S* un lietā *Future Health Technologies*⁹ un to var apkopot šādi.

7 — Spriedums lietā C-262/08 *CopyGene A/S* (Krājums, I-5053. lpp.).

8 — Spriedums lietā C-86/09 *Future Health Technologies* (Krājums, I-5215. lpp.).

9 — Minēti iepriekš 7. un 8. zemsvītras piezīmē. It īpaši skat. sprieduma lietā *CopyGene A/S* 24.–30. punktu un sprieduma lietā *Future Health Technologies* 28.–30., 36., 37. un 40. punktu kopā ar tajos minēto judikatūru. Skat. arī manus secinājumus lietā *CopyGene A/S*, 30. un nākamie punkti.

19. Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi ir neatkarīgi Eiropas Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmas piemērošanā dažādās dalībvalstīs. To mērķis nav atbrīvot no nodokļa visas darbības sabiedrības interesēs, bet tikai tās darbības, kas uzskaitītas un sīki raksturotas. Jēdzieni ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru precī un pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kas raksturīgs PVN sistēmai. Tādējādi šauras interpretācijas princips jāpiemēro tādā veidā, kas atkāpēm neatņemtu tām paredzēto nozīmi.

20. Attiecībā uz medicīniska rakstura pakalpojumiem — Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz visiem slimnīcā sniegtiem pakalpojumiem, bet 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts attiecas uz medicīniskiem pakalpojumiem, kuri sniegti ārpus slimnīcas telpām — pakalpojuma sniedzēja privātajā dzīvesvietā, pacienta dzīvesvietā vai citur. Tādējādi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta, kuru piemērošanas jomas ir nošķirtas, mērķis ir izsmēloši noteikt medicīnisko pakalpojumu atbrīvojumus no nodokļa.

21. Tādējādi gan “medicīniskās aprūpes” jēdziens Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, gan “medicīniskās aprūpes sniegšanas” jēdziens 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā attiecas uz pakalpojumiem, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējamā apmērā izārstēt slimības vai veselības anomālijas. Kaut arī abu veidu pakalpojumiem ir jābūt terapeitiskam mērķim, tas tomēr nenozīmē, ka pakalpojuma terapeitiskais mērķis jāsaprot ļoti šaurā nozīmē. Turklāt abu atkāpju mērķis ir samazināt veselības aprūpes izmaksas.

22. Izskatāmajā lietā gan Komisija, gan Vācijas valdība uzskata, ka aplūkojamajam pakalpojumam ir terapeitisks mērķis. Spānijas valdība tam nepiekrīt vienīgi tāda iemesla dēļ, ka tas ietver tikai parastos laboratorijas procesus audu audzēšanas jomā. Es piekritu Komisijai un Vācijas valdībai.

23. Netiek apstrīdēts un nav arī apšaubāms, ka aprakstītajam procesam — autologo hondrocītu ekstrakcijai, pavairošanai un implantācijai — ir vispārīgs terapeitisks mērķis. Iespējams, ka īpašie *Verigen* sniegtie

pakalpojumi ir tikai daļa no vispārējā procesa. Tomēr tie ir būtiska un neatņemama tāda procesa sastāvdaļa, kurā neviens no posmiem nav izpildāms izolēti no citiem posmiem.

24. Tādēļ aplūkojamie pakalpojumi ir tāda veida pakalpojumi, uz kuriem attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta jēdziens “medicīniskās aprūpes sniegšana”. Tāpat nav neviena iemesla, lai uz tiem neattiektos atbrīvojums no nodokļa tādēļ, ka tos laboratorijā veic darbinieki bez ārsta kvalifikācijas. Kā norāda Komisija, nav vajadzības, lai katru terapeitisku aprūpi sniegtu medicīnas personāls¹⁰. Patiešām, ir noteikts, ka medicīniskos testus, kurus izraksta ģimenes ārsti un izpilda neatkarīga privātā laboratorija, var ietvert medicīniskās aprūpes vai medicīniskās aprūpes sniegšanas jēdzienā, pat ja tie ir veikti pirms konstatētas vajadzības veikt īpašu ārstēšanu¹¹.

10 — Skat. Tiesas 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler (Recueil, I-6833. lpp.)*, it īpaši tā 41. punktu.

11 — Skat. Tiesas 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P. (Krājums, I-5123. lpp.)*, it īpaši tā 39. punktu.

25. Turklāt, kā norāda Vācijas valdība, nav vajadzības pakalpojuma kā medicīniskās aprūpes vai medicīniskās aprūpes sniegšanas kvalifikāciju (kā uz to norāda valsts tiesas jautājuma teksts) padarīt atkarīgu no pavairotu šūnu implantēšanas pacientā, no kura tās sākotnēji tika paņemtas. Ir skaidrs, ka asins pārliešana un orgānu transplantācija no viena cilvēka ķermeņa citam ir medicīniska aprūpe vai medicīniskas aprūpes sniegšana¹².

26. Tomēr Vācijas valdība — lai gan nesniedz konkrētu secinājumu — arī apgalvo, ka aplūkojamo pakalpojumu kā medicīniskās aprūpes sniegšanas kvalificēšana būtu pretrunā nodokļu neitralitātes principam (nolūkā novērst konkurences izkropļojumus¹³), jo radītais “skrimšļa plāksteris” funkcionāli ir salīdzināms ar zālēm, kuras nav atbrīvojamas no PVN, bet kurām var piemērot zemāku nodokļa likmi¹⁴.

12 — Pēc analogijas skat. spriedumu lietā *CopyGene A/S*, 51. punkts, un manu secinājumu 46. un nākamos punktus.

13 — Jāpiebilst, ka (lai gan tas tieši neattiecas uz šo analīzi) Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts atļauj dalībvalstīm piemērot sabiedrībām, kuras nav pakļautas publiskajām tiesībām, atbrīvojumus no nodokļa, kuri ir paredzēti, *inter alia*, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā un uz kuriem attiecas konkrēti nosacījumi, it īpaši (ceturtais ievilkums), ka atbrīvojumam jābūt tādām, kas neizkropļo konkurenci, radot ar PVN apliekamiem uzņēmumiem nelabvēlīgu situāciju.

14 — Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešais ievilkums kopā ar tās H pielikuma 3. punktu (Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punkts un tās III pielikuma 3. punkts).

27. Es neesmu pārliecināta.

29. Turklāt es vēlos norādīt, ka nemaz nav acīmredzams tas, vai pakalpojumu (par kuriem nav jāmaksā PVN, bet par kuru cenu veidojošiem elementiem samaksātais PVN priekšnodoklis nav atskaitāms) atbrīvošana no nodokļa varētu būt konkurences priekšrocība, vai arī tai varētu būt negatīva ietekme salīdzinājumā ar precī, kurai aprēķina maksājamo PVN pēc samazinātas likmes, ar tiesībām atskaitīt samaksāto priekšnodokli.

28. Pakalpojuma kvalificēšana par medicīnisko aprūpi vai par medicīniskās aprūpes sniegšanu nevar būt atkarīga no tā, vai ir pieejamas alternatīvas zāles. Dažiem no šādas aprūpes veidiem jau ir alternatīvas zāles, bet citiem nav, tomēr ir iespējams, ka būs nākotnē, jo abas kategorijas nepārtraukti attīstās. Patiešām, konkrētos apstākļos daudzas preces un pakalpojumus var aizstāt ar citām atšķirīgas PVN kategorijas precēm un pakalpojumiem. Tomēr (neskarot katras dalībvalsts tiesības Sestās direktīvas piešķirtās rīcības brīvības ietvaros konkrētiem atbrīvojumiem no nodokļa piemērot nosacījumus, kas ir paredzēti, lai novērstu konkurences izkropļojumus, — kas netiek apgalvots šajā lietā) tas, vai pakalpojums ir vai nav medicīniska aprūpe vai medicīniskas aprūpes sniegšana, var būt atkarīgs tikai no tā rakstura, nevis no alternatīvu rakstura.

30. Tādēļ es uzskatu, ka tādi pakalpojumi, kādi tika aplūkoti, ir ietverami medicīniskās aprūpes vai medicīniskās aprūpes sniegšanas jēdzienā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta izpratnē un tādēļ tie ir atbrīvojami no PVN atbilstoši b) vai c) apakšpunktam atkarībā no konkrētā gadījuma. Nav vajadzības noteikt šādu pakalpojumu sniegšanas vietu, jo uz tiem attiecas atbrīvojums no nodokļa neatkarīgi no to sniegšanas vietas.

Pirmais jautājums

31. Ņemot vērā atbildi, kuru es piedāvāju sniegt uz valsts tiesas otro jautājumu, nav vajadzības atbildēt uz pirmo jautājumu. Tomēr es piedāvāju šādu īsu komentāru gadījumam, ja Tiesa nolemtu atbildēt uz pirmo jautājumu.

32. Jautājuma pirmā daļa ir par to, vai aplūkojamais skrimšļa biopsijas materiāls ir “kustams materiālais īpašums” Sestās direktīvas 28.b panta F punkta nozīmē. Visos iesniegtajos apsvērumos tiek uzskatīts, ka tas tā ir, un arī es tam piekritu.

33. Skrimšļa šūnas neapšaubāmi ir gan kustamas (kā norāda Vācijas valdība — jautājums rodas tikai tāpēc, ka tās tiek sūtītas no vienas valsts uz citu), gan materiālas. Lai gan cilvēku šūnas var nebūt vistipiskākais “īpašuma” vai “preču”¹⁵ veids, tomēr ir skaidrs, ka tās var viegli ietvert šajā kategorijā¹⁶.

34. Jautājuma otrā daļa ir par to, vai *Verigen* veiktās procedūras ir “darbs” ar šīm šūnām šīs pašas tiesību normas izpratnē. Arī te visos apsvērumos tika uzskatīts, ka tas tā ir, un es atkal (ja uz otro jautājumu tiek atbildēts noraidoši) tam piekritu.

15 — Šķiet, ka dažādās Sestās direktīvas normās angļu valodas versijā jēdzieni “preces” un “īpašums” tiek izmantoti vienā nozīmē, tos savstarpēji aizvietojo, bet citās valodu versijās tiek izmantots viens vienīgs jēdziens.

16 — Drausmīgs, traģisks un pretrunīgs piemērs ir *HeLa* šūnu gadījums, kuras sākotnēji tika paņemtas no 1951. gadā ASV mirušas sievietes ķermeņa, vēlāk pavairotas “nemirstīgā šūnu ķēdē”, vairākas reizes pārsniedzot viņas dzīvā ķermeņa svaru, un tika izmantotas medicīniskiem pētījumiem visā pasaulē (skat. Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Ņujorka: Crown, 2010).

35. Spriedumā lietā *Linthorst, Pouwels un Scheren*¹⁷ Tiesa norādīja, ka “darbs ar kustamu materiālu īpašumu” vienkāršā valodā atgādina tikai fizisku darbību, kura pēc savas būtības principā nav nedz zinātniska, nedz intelektuāla un neietver veterinārārsta ķirurga galvenos pienākumus, jo galvenokārt to veido tikai dzīvnieku aprūpe atbilstoši zinātniskām normām — kura, pat ja tai ir vajadzīga fiziska darbība ar dzīvnieku, nav pietiekama, lai tiktu raksturota kā darbs ar to.

36. Valsts tiesai būs jānosaka, vai *Verigen* veiktās procedūras ir “zinātniskas” vai “intelektuālas” šādā nozīmē. Man šķiet, ka izšķirošais, ko Tiesa vēlējas parādīt, ir tikai pieņemto zinātnisko zināšanu vai prasmju ikdienas lietojums un inovācijas, kas pamatojas uz šādām zināšanām vai prasmēm, izmantošana, piemēram, interpretējot datus vai pielāgojot procedūras. Nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu tiek norādīts, ka aplūkojamie pakalpojumi ir ietverami minētajā kategorijā.

17 — 1997. gada 6. marta spriedums lietā *C-167/95 Linthorst, Pouwels un Scheren (Recueil, I-1195. lpp., 15. un nākamie punkti)*.

37. Jautājuma trešā daļa būtībā ir tā, vai frāze “pakalpojuma saņēmēji, kuri ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji” Sestās direktīvas 28.b panta F punktā attiecas uz visiem tiem, kuru PVN maksātāja numuri ir norādīti rēķinā, vai tikai uz tiem, kuri rakstiski ir piekrituši šī numura izmantošanai rēķinā. Šajā jautājumā Vācijas valdības un Komisijas (Spānijas valdība nav sniegusi savu viedokli) viedoklis atšķiras.

38. Vācijas valdība būtībā apgalvo, ka norādei uz PVN maksātāja numuru, “ar kuru” tika veikts pakalpojums pakalpojuma saņēmējiem, ir vajadzīga skaidra vai tieša divpusēja vienošanās par to, ka uz šo nodokļa uzlikšanu attiecas 28.b panta F punktā norādītā kārtība. Tā uzskata, ka šādi tiktu nodrošināta tiesiskā drošība pretēji situācijai, kad pakalpojuma sniedzējs vienpusēji norāda (vai nenorāda) pakalpojuma saņēmēja PVN maksātāja numuru, atstājot pakalpojuma saņēmēju līdz rēķina izrakstīšanas brīdim neziņā par to, kam nodoklis būs jāmaksā.

39. Komisija norāda, ka 28.b panta F punktā izveidotā sistēma atbrīvo no PVN pakalpojumu tā sniegšanas dalībvalstī, vienlaicīgi

nosakot, ka pakalpojuma saņēmējam jāmaksā (atskaitāms) priekšnodoklis viņa valstī — procesuāls vienkāršojums, kurš citādā veidā būtu spēkā atbilstoši Astotajai direktīvai¹⁸. Tas būtu jāpiemēro vienmēr, kad pakalpojuma saņēmējs paziņo pakalpojuma sniedzējam (piemēram, dokumentā, ar kuru tiek veikts pasūtījums), ka tam ir PVN maksātāja numurs savā dalībvalstī. Nekādi citi nosacījumi netiek prasīti. Ja sistēmas piemērošana būtu atkarīga no pušu vienošanās, tad pakalpojuma sniegšanas vieta vairs nebūtu nepārprotama, kā tas ir paredzēts Direktīvā 95/7¹⁹.

40. Šajā sakarā es apstiprinu Komisijas apgalvojumus.

18 — Padomes 1979. gada 6. decembra Astotā direktīva 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).

19 — Skat. iepriekš 5. zemsvītras piezīmi.