

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 10. jūnijā\*

Lieta C-262/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Østre Landsret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 13. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 19. jūnijā, tiesvedībā

*CopyGene A/S*

pret

*Skatteministeriet.*

\* Tiesvedības valoda — dāņu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši P. Linda [*P. Lindh*], A. Ross [*A. Rosas*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],  
sekretāre R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 14. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *CopyGene A/S* vārdā — A. Hedetofts [*A. Hedetoft*] un M. Andersena [*M. Andersen*], *advokater*,
- Dānijas valdības vārdā — B. Veisa Foga [*B. Weis Fogh*], *pārstāve*, un D. Aukens [*D. Auken*], *advokat*,
- Grieķijas valdības vārdā — K. Georgiadis [*K. Georgiadis*], I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*] un G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], kā arī I. Puli [*I. Pouli*], *pārstāvji*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — H. Stēvlbeks [*H. Støvlbæk*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], *pārstāvji*,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2009. gada 10. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu.
  
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *CopyGene A/S* (turpmāk tekstā — “*CopyGene*”) un *Skatteministeriet* (Finanšu ministrija) par Dānijas finanšu iestāžu atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) *CopyGene* sniegtos pakalpojumus, kuri ietver nabassaites asiņu (turpmāk tekstā — “nabassaites asinis”) noņemšanu, pārvadāšanu, analīzi un glabāšanu, lai no tām iegūtās cilmes šūnas izmantotu iespējamai ārstēšanai nākotnē — “autologajai transplantācijai” vai vajadzības gadījumā “homotransplantācijai”.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesības*

#### Sestā direktīva

- 3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
  
- 4 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā ir noteikts:

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

[..]

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

[..].”

- 5 Šīs direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot to vienam vai vairākiem no tajā paredzētajiem nosacījumiem.
  
- 6 Šī paša 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

— tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,

- to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.”

## Direktīva 2004/23/EK

- 7 Atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 31. marta Direktīvas 2004/23/EK par kvalitātes un drošības standartu noteikšanu cilvēka audu un šūnu ziedošanai, ieguvei, testēšanai, apstrādei, konservācijai, uzglabāšanai un izplatīšanai (OV L 102, 48. lpp.) 1. pantam tā “nosaka kvalitātes un drošības standartus cilvēka audiem un šūnām, ko paredzēts izmantot cilvēkiem [...]”.
- 8 Šīs direktīvas preambulas pirmajā apsvērumā ir norādīts, ka cilvēka audu un šūnu transplantācija “ir strauji augoša medicīnas joma, kas piedāvā lieliskas iespējas vēl neārstējamu slimību ārstēšanai”. Preambulas septītajā apsvērumā ir precizēts, ka minētā direktīva ir jāpiemēro nabassaites asiņu cilmes šūnām.
- 9 Tās pašas direktīvas 3. panta p) un q) apakšpunktā “homotransplantācijas izmantošana” ir definēta kā vienas personas šūnu vai audu izņemšana un izmantošana citai personai un “autotransplantācijas izmantošana” ir definēta kā kādas personas šūnu vai audu izņemšana un izmantošana tai pašai personai.

- 10 Saskaņā ar Direktīvas 2004/23 6. panta 1. punktu dalībvalstis nodrošina, ka visus audu centrus, kur notiek cilvēka audu un šūnu, ko paredzēts izmantot cilvēkiem, testēšanas, apstrādes, konservācijas, uzglabāšanas vai izplatīšanas darbības, šīm darbībām ir akreditējusi, iecēlušas, pilnvarojusi vai licencējusi kompetentā iestāde.

### *Valsts tiesiskais regulējums*

- 11 Nav strīda par to, ka pamata lietā Likuma par PVN (*momsloven*) 13. panta 1. punkta 1) apakšpunkts ir jāinterpretē saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu.
- 12 Direktīva 2004/23 Dānijas tiesībās ir transponēta ar likumu par kvalitātes un drošības standartiem, veicot darbības ar cilvēka audiem un šūnām (saukts “vævsloven”).
- 13 Dānijā cilmes šūnu banku darbības tostarp regulē Likums par maksas veselības pakalpojumu sniegšanu (*lov om markedsføring af sundhedsydelsler*), Likums par personas datu aizsardzību (*persondataloven*) un Likums par pacientu tiesībām (*lov om patienters retsstilling*). No lietas materiāliem izriet, ka šis pēdējais minētais likums ir precizēts ar vairākām administratīvām instrukcijām, tostarp ar 1998. gada 22. septembra Instrukciju Nr. 83 par biobankām veselības aizsardzības jomā: Pacientu tiesības un normatīvās prasības (1998. gada 22. septembra *Vejledning Nr. 83 om biobanker inden for sundhedsområdet: Patientrettigheder og myndighedskrav*).

## Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

- 14 *Østre Landsret* [Austrumu apgabaltiesa] paskaidro, ka cilmes šūnas ir nenobriedušas šūnas, kas spēj pašas atjaunoties un atjaunot citas noteiktas ķermeņa šūnas. Tās var iegūt no embrijiem, nabassaites asinīm, kaula smadzenēm vai perifērajām asinīm un izmantot, lai ārstētu slimības, kad trūkst vai ir iznīcinātas noteiktas šūnas. Šajā lēmumā ir minēts, ka no nabassaites asinīm iegūtās cilmes šūnas (turpmāk tekstā — “nabassaites cilmes šūnas”) tiek izmantotas kopš 1988. gada.
- 15 Ilgtermiņā saskaņā ar iesniedzējtiesas teikto cilmes šūnas varētu izmantot, lai ārstētu diabētu, artrozi, audzēju, Parkinsona slimību, Alcheimera slimību un cistisko fibrozi. Tā piebilst, ka tiek veikti vispārēji pētījumi par jauniem izmantošanas veidiem ārstniecībā. Tomēr no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka ne visas cilmes šūnas var lietot visu veidu slimību ārstēšanā. Dažos gadījumos par labākām ir atzīstamas nabassaites asiņu cilmes šūnas.
- 16 *CopyGene* iesniedzējtiesas lēmumā ir aprakstīta kā “galvenā Skandināvijas “biobanka””. Tā piedāvā topošajiem vecākiem jaundzimušā nabassaites asiņu noņemšanu, pārvadāšanu, analīzi un glabāšanu, lai nabassaites cilmes šūnas varētu izmantot bērna ārstēšanai smagas slimības gadījumā. Uz šiem pakalpojumiem neattiecas vai tos neatmaksā Dānijas valsts veselības apdrošināšanas sistēma.
- 17 Vispirms topošie vecāki paraksta līgumu ar *CopyGene* par asins iegūvi, pārvadāšanu un analīzi. Asinis tiek paņemtas tūlīt pēc dzimšanas, ko veic pilnvarots medicīnas personāls, kurš arī ir līgumiski saistīts ar *CopyGene*. Tad tās tiek nogādātas *CopyGene* laboratorijā un analizētas, lai noteiktu, vai tajās ir pietiekami daudz dzīvu cilmes



šūnu, lai tās varētu uzglabāt. Ja tā ir, vecāki var parakstīt turpmāk pagarināmu līgumu ar *CopyGene* par šūnu kriosaglabāšanu (sasaldēšanu) un uzglabāšanu.

- 18 Attiecīgās cilmes šūnas var tikt izmantotas tikai slimnīcas aprūpē. Asins ir bērna īpašums, kuru pārstāv māte. *CopyGene* nepieder cilmes šūnas un tam nav tiesību tās izmantot izpētei, transplantācijai vai citiem nolūkiem.
- 19 Saskaņā ar likumu par kvalitātes un drošības standartiem, veicot darbības ar cilvēka audiem un šūnām, *CopyGene* ir atļauja veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām “autologo” transplantāciju nolūkā. Pēc citas Dānijas biobankas, kurai ir atļauja veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām gan autotransplantāciju, gan homotransplantāciju nolūkā, iegādes *CopyGene* uzsāka apspriest ar Dānijas iestādēm abu cilmes šūnu banku sistēmu apvienošanu, lai visi cilmes šūnu paraugi — gan vecie un sasaldētie, gan jaunie — būtu pakļauti vienādām analīzes procedūrām un varētu tikt izmantoti kā autologajai, tā arī homotransplantācijai. *CopyGene* savos rakstveida apsvērumos norāda, ka atļauju šajā sakarā tā ir paredzējusi iegūt 2009. gadā.
- 20 Ar 2004. gada 1. jūlija lēmumu *Told- og Skattestyrelsen* (Muitas un nodokļu pārvalde) noraidīja lūgumu atbrīvot no PVN pamata tiesvedībā aplūkotos pakalpojumus. *Landsskatteretten* (Augstākā pārvaldes iestāde nodokļu jautājumos) 2005. gada 21. oktobrī noraidīja *CopyGene* iesniegto sūdzību par šo lēmumu.

21 *CopyGene* cēla prasību iesniedzējtiesā par atteikumu piešķirt lūgto atbrīvojumu, apgalvojot, ka tās pakalpojumi ir jāuzskata par tādiem, kas ir “cieši saistīti” ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, un līdz ar to tie ir jāatbrīvo no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam.

22 Šajos apstākļos *Østre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā iekļautais jēdziens “ar slimnīcas aprūpi” cieši saistīts “darbības” ir interpretējams tādējādi, ka tas ietver laika nosacījumu, proti, ka slimnīcas aprūpei, ar kuru pakalpojums ir cieši saistīts, ir jābūt reālai un pabeigtai, uzsāktai vai iepļānotai, vai arī pietiek ar to, ka šis pakalpojums tikai varētu būt cieši saistīts ar iespējamu vēl neveiktu vai vēl neieplānotu slimnīcas aprūpi, līdz ar ko cilmes šūnu bankas pakalpojumi, proti, autotransplantācijai paredzētu jaundzimušo nabassaites asiņu ieguve, pārvadāšana, analīze un uzglabāšana, ietilpst šajā jēdzienā?

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

2) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tas attiecas uz visiem preventīvos nolūkos sniegtiem pakalpojumiem, kad tie tiek sniegti pirms slimnīcas vai medicīniskās aprūpes sniegšanas un pirms vēl šāda aprūpe ir nepieciešama gan veselības, gan laika ziņā?

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

Vai šajā sakarā ir nozīme tam, ka atbilstoši valsts likumam, ar kuru ir transponēta [Direktīva 2004/23], privātai cilmes šūnu bankai kādas dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes ir atļāvušas veikt darbības ar audiem un šūnām — apstrādājot, konservējot un uzglabājot no nabassaites asinīm iegūtas cilmes šūnas autotransplantācijas veikšanai?

- 4) Vai, lai atbildētu uz pirmajiem trim jautājumiem, nozīme ir tam, ka minētie pakalpojumi tiek sniegti saistībā ar nākotnē iespējamu homotransplantāciju un tos sniedz privāta cilmes šūnu banka, kurai kādas dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes ir atļāvušas veikt darbības ar audiem un šūnām — apstrādājot, konservējot un uzglabājot no nabassaites asinīm iegūtas cilmes šūnas autotransplantācijas veikšanai — atbilstoši valsts likumam, ar ko ir transponēta [Direktīva 2004/23]?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Ievada apsvērumi*

- 23 Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas (skat. it īpaši 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 49. punkts; 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp., 22. punkts, un 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-88/09 *Graphic Procédé*, Krājums, I-1049. lpp., 15. punkts). Tomēr minētās direktīvas 13. pantā dažas darbības ir atbrīvotas no PVN.
- 24 Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. it īpaši 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP, Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts, un 2010. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-473/08 *Eulitz*, Krājums, I-907. lpp., 25. punkts).
- 25 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļā paredzētie atbrīvojumi no PVN neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet tikai uz tām, kas ir uzskaitītas un ļoti sīki aprakstītas minētajā tiesību normā (skat. it īpaši 1985. gada 11. jūlija spriedumu lietā 107/84 Komisija/Vācija, *Recueil*, 2655. lpp., 17. punkts; 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services, Recueil*, I-13989. lpp., 54. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Eulitz*, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 26 Jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu Sestās direktīvas 13. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jāievēro nodokļu neitralitātes principa, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai, prasības. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi (skat. it īpaši 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Eulitz*, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Attiecībā uz medicīniska rakstura pakalpojumiem no judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz slimnīcā sniegtiem pakalpojumiem, bet šī punkta c) apakšpunkts attiecas uz medicīniskiem pakalpojumiem, kuri sniegti ārpus slimnīcas telpām — pakalpojuma sniedzēja privātajā dzīvesvietā, pacienta dzīvesvietā vai citur (šajā ziņā skat. 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler*, *Recueil*, I-6833. lpp., 36. punkts). No tā izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta, kuru piemērošanas jomas ir nošķirtas, mērķis ir izsmeļoši noteikt medicīnisko pakalpojumu atbrīvojumus no nodokļa (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler*, 36. punkts, un 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 26. punkts).
- 28 Tādējādi, kā Tiesa to jau ir nospriedusi, gan “medicīniskās aprūpes” jēdzienā, kas parādās Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, gan “medicīniskās aprūpes sniegšanas” jēdzienā, kas minēts šī punkta c) apakšpunktā, ietilpst pakalpojumi, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējamā apjomā izārstēt slimības vai veselības anomālijas (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier*, *Recueil*, I-12911. lpp., 48. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *L.u.P.*, 27. punkts).

29 Kaut arī “medicīniskai aprūpei” un “medicīniskas aprūpes sniegšanai” ir jābūt terapeitiskam mērķim, tas tomēr nenozīmē, ka pakalpojuma terapeitiskais mērķis jāsaprot ļoti šaurā nozīmē (skat. 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francijs, *Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts, un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-212/01 *Unterpertinger*, *Recueil*, I-13859. lpp., 40. punkts).

30 Tāpat Tiesa jau ir nospriedusi, ka medicīniski pakalpojumi, kas sniegti profilakses nolūkos, var tikt atbrīvoti no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktam. Pat ja personas, kurām profilaktisko nolūkos tiek veiktas pārbaudes vai citas medicīniskas iejaukšanās, necieš no kādas slimības vai veselības anomālijām, šo pakalpojumu ietveršana “medicīniskās aprūpes” un “medicīniskās aprūpes sniegšanas” jēdzienā atbilst veselības aprūpes cenu samazināšanas mērķim, kas ir kopīgs gan Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, gan šī paša punkta c) apakšpunktā noteiktajam atbrīvojumam no nodokļa (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *L.u.P.*, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi medicīniskie pakalpojumi, kas sniegti, lai aizsargātu, tostarp arī — saglabātu un atjaunotu, personu veselību, ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši minētās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktam (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Unterpertinger*, 40. un 41. punkts, kā arī lietā *D’Ambrumenil un Dispute Resolution Services*, 58. un 59. punkts).

31 Tieši it īpaši ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāatbild uz uzdotajiem jautājumiem.

*Par pirmo un otro jautājumu, kuri skatāmi kopā ar ceturto jautājumu*

- 32 Ar diviem pirmajiem jautājumiem, kuri skatāmi kopā ar ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas, lai tiktu noteikts, vai uz nabassaites asiņu noņemšanu, pārvaļšanu, analīzi un glabāšanu, lai no tām iegūtās cilmes šūnas varētu izmantot iespējama autotransplantācijai, kā ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi” šīs normas izpratnē “cieši saistītu” darbību attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no PVN.
- 33 Šajā kontekstā ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai jēdziens ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē “cieši saistītas” darbības ir jāinterpretē tādējādi, ka tas var ietvert tādas darbības kā pamata tiesvedībā aplūkotās, kaut arī iespējamā attiecīgā slimnīcas aprūpe vēl nav veikta, uzsākta vai ielānota. Otrā jautājuma mērķis būtībā ir daudz precīzāk noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts kā preventīvos nolūkos sniegtus pakalpojumus ietver tādas darbības kā pamata tiesvedībā aplūkotās. Ceturtais jautājums it īpaši attiecas uz iespējas, ka tādām nodokļu maksātājam kā *CopyGene* būtu atļauts sniegt pakalpojumus saistībā ar iespējamu homotransplantāciju vai autotransplantāciju, iespējamo ietekmi uz atbildi, kura sniedzama uz pirmajiem diviem jautājumiem.
- 34 Vispirms, attiecībā uz otro jautājumu, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts kā preventīvos nolūkos sniegtus pakalpojumus ietver tādas darbības kā pamata tiesvedībā aplūkotās, jau no šī sprieduma 30. punkta izriet, ka uz profilaktiskos nolūkos sniegtiem medicīniskiem pakalpojumiem var attiekties jēdziens “medicīniskā aprūpe” šīs normas izpratnē.

- 35 Tomēr šajā lietā ne iesniedzējtiesa, ne kāds no lietas dalībniekiem, kuri iesnieguši Tiesai apsvērumus, nav ierosinājuši, ka uz pamata tiesvedībā aplūkotajām darbībām kā tādām attiektos jēdziens “medicīniskā aprūpe” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 36 Katrā ziņā, ja slimības atklāšana noteikti var būt viens no iespējamiem nabassaites cilmes šūnu ieguvī veicinošiem mērķiem, no lietas materiāliem ir redzams, ka *Copy-Gene* sniegto pakalpojumu mērķis bija vienīgi nodrošināt, ka ir pieejami īpaši līdzekļi nekonkrētā gadījumā, ja ir nepieciešama ārstēšana, bet tie kā tādi neietver darbības, kuru mērķis būtu novērst, izvairīties vai pasargāt no slimības, ievainojuma vai veselības problēmām vai atklāt slēptas vai sākušās saslimšanas. Ja tas tā būtu, iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā būtu jāpārbauda, vai nav jāuzskata, ka tādas darbības kā pamata tiesvedībā aplūkotās kā tādas ir preventīvas.
- 37 Savukārt, ja minētā tiesa secinātu, ka nabassaites asins analīžu mērķis ir ļaut noteikt medicīnisko diagnozi un nav tikai daļa no pārbaudes, lai noteiktu, vai cilmes šūnas ir dzīvotspējīgas, būtu jāsecina, ka runa ir par diagnostiskās aprūpes pakalpojumu, uz kuru attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta atbrīvojums no nodokļa, ievērojot citus šajā tiesību normā un minētajā direktīvā noteiktos nosacījumus.
- 38 Turklāt attiecībā uz jēdzienu ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi [...] cieši saistītas” darbības Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka tas neattiecas uz pakalpojumiem, kam nav nekādas saistības ne ar šo pakalpojumu saņēmēju slimnīcas aprūpi, ne arī ar medicīnisko aprūpi, kuru pēdējie minētie, iespējams, saņem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 33. punkts, kā arī 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās *C-394/04 un C-395/04 Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 17. punkts).



- 39 Tiesa ir attiecīgi nospriedusi, ka ar slimnīcas aprūpi un medicīnisko aprūpi “[..] cieši saistītu darbību” jēdzienā, kas ir paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, pakalpojumi ietilpst tikai tad, ja tie faktiski ir sniegti kā papildu pakalpojumi, to saņēmējus aprūpējot slimnīcā vai viņiem nodrošinot medicīnisko aprūpi, kas ir uzskatāma par galveno pakalpojumu (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ygeia*, 18. punkts).
- 40 Šajā sakarā no judikatūras izriet, ka viens pakalpojums var tikt uzskatīts par papildinājumu pamata pakalpojumam, ja mērķis nav saņemt šo pakalpojumu kā tādu, bet izmantot to kā līdzekli, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pakalpojuma sniedzēja pamata pakalpojumu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francijs, 27. punkts; lietā *Dornier*, 34. punkts; apvienotajās lietās *Ygeia*, 19. punkts, kā arī 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā *C-434/05 Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Attiecībā uz ārstniecības pakalpojumiem Tiesa ir precizējusi, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma mērķi, tikai tādus pakalpojumus, kas ir loģiski saistīti ar slimnīcas aprūpes un medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanu un kas ir pēdējo minēto pakalpojumu sniegšanas procesa būtisks posms, kurš nepieciešams, lai sasniegtu šo pakalpojumu sniegšanas mērķus, proti, nodrošinātu ārstniecību, var uzskatīt par “[..] cieši saistītām darbībām” šīs normas nozīmē (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 25. punkts).
- 41 Šajā gadījumā no lietas materiāliem ir redzams, ka īpaši attiecīgā Dānijas tiesiskā regulējuma, kā arī starp *CopyGene* un pacientu vecākiem noslēgtās vienošanās dēļ nabassaites cilmes šūnas, ar kurām saistītas pamata tiesvedībā aplūkotās darbības, var tikt izmantotas tikai medicīniskajai ārstēšanai, proti, transplantācijām, izslēdzot ikvienu citu mērķi, piemēram, izpēti.
- 42 No lietas materiāliem izriet, ka šādai ārstēšanai ir nepieciešamas sarežģītas medicīniskās iejaukšanās, kas parasti, proti, vienmēr tiek veiktas slimnīcas telpās. Ciktāl šādas ārstēšanas mērķis ir, cik iespējams, ārstēt saslimšanas vai veselības anomālijas, tās, kā tas izriet arī no šī sprieduma 28. punkta, ietilpst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā minētajā jēdzienā “medicīniskā aprūpe”.

- 43 Turklāt Dānijas un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija būtībā apgalvo, ka pamata tiesvedībā aplūkotajām darbībām atbilstoši pastāvošajām zinātnes atziņām ir tik attāla un hipotētiska saikne ar attiecīgo personu iespējamu slimnīcas aprūpi nākotnē, ka tos nevar uzskatīt par pakalpojumiem, kuri ir cieši saistīti ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē.
- 44 Šajā sakarā ir jāatgādina, kā tas izriet no šī sprieduma 24. punkta, ka Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni. Tādējādi šajā gadījumā šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta interpretācija nav jābalsta uz “pastāvošajām” zinātnes atziņām, it īpaši tādēļ, ka no lietas materiāliem izriet, ka attiecīgā prejudiciālā nolēmuma jomā pastāvošās zinātnes atziņas nepārtraukti attīstās. Tiesām tādā jomā kā pamata tiesvedībā aplūkotā ir ļoti grūti ar pārliecību izvērtēt, vai šīs atziņas ir pašreiz pastāvošās atziņas.
- 45 Turklāt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā minētais atbrīvojums no nodokļa neparedz to, ko iesniedzējtiesa savā pirmajā jautājumā kvalificē kā “laika nosacījumu”. Ne šī atbrīvojuma no nodokļa mērķis, ne Sestās direktīvas sistēma neliek interpretēt šo tiesību normu tā, it kā pastāvētu šāds nosacījums. Šajā jautājumā izteiktā iespēja, ka varētu pastāvēt nozīmīgs laika intervāls starp attiecīgo nabassaites cilmes šūnu ieguvu un to iespējamo izmantošanu slimnīcas vai medicīniskajā aprūpē, kā tāda neliedz uz tādām darbībām kā pamata tiesvedībā aplūkotās attiecināt šajā pēdējā minētajā tiesību normā noteikto atbrīvojumu no nodokļa, vēl jo vairāk tādēļ,

kā to sava pirmā jautājuma otrajā pusē uzsvēra iesniedzējtiesa, ka asinis, kuras ietver nabassaites cilmes šūnas, var iegūt tikai dzemdību laikā.

<sup>46</sup> Tomēr tas nenozīmē, ka pamata tiesvedībā aplūkotās darbības var uzskatīt par pakalpojumiem, kuri būtu “cieši saistīti” ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

<sup>47</sup> Šajā sakarā ir skaidrs, ka, lai arī kādi būtu no esošajām zinātnes atziņām izrietošais konkrētie skaitļi, vairākumam pamata tiesvedībā aplūkoto pakalpojumu saņēmēju tas nav un, iespējams, nekad nebūs galvenais pakalpojums, uz kuru attiektos jēdziens “slimnīcas vai medicīniskā aprūpe” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Pirmais jautājums ir balstīts uz pieņēmumu, ka tādu pakalpojumu kā pamata tiesvedībā aplūkotie sniegšanas brīdī visbiežāk nav slimnīcas vai medicīniskās aprūpes, kas ir veikta, ir uzsākta, ir nepieciešama vai plānota, proti, kopumā — paredzēta.

<sup>48</sup> Tas ir tikai divkāršas iespējamības gadījumā, pirmkārt, ja medicīnas zinātniskās atziņas ļauj vai prasa izmantot nabassaites cilmes šūnas konkrētās saslimšanas ārstēšanai vai novēršanai un, otrkārt, šī saslimšana ir radusies vai tās rašanās risks pastāv īpašā gadījumā, kad pastāv cieša saikne starp slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kas ir pamata pakalpojums, no vienas puses, un pamata tiesvedībā aplūkotajām darbībām, no otras puses.

- 49 Šādos apstākļos, pat atzīstot, ka pamata tiesvedībā aplūkotajām darbībām nevar būt cita mērķa kā šādi iegūto nabassaites cilmes šūnu izmantošana medicīnas aprūpē, kas sniegta slimnīcā, un tās nevar izmantot citiem nolūkiem, nevar uzskatīt, ka pamata tiesvedībā aplūkotie pakalpojumi būtu sniegti kā papildu pakalpojumi, to saņēmējus aprūpējot slimnīcā vai viņiem nodrošinot medicīnisko aprūpi, kas ir uzskatāma par galveno pakalpojumu.
- 50 Tādējādi uz šīm darbībām nav attiecināms ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi” “cieši saistītu” darbību jēdziens Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tā kā slimnīcas un medicīniskā aprūpe vēl nav ne sniegta, ne uzsākta vai plānota, tādas darbības kā pamata tiesvedībā aplūkotās var būt cieši saistītas ar medicīnisko aprūpi, kas sniegta slimnīcā, ja papildās noteiktas iespējamības.
- 51 Visbeidzot, attiecībā uz iespējamību, kas minēta ceturtajā jautājumā, proti, ka šīs nabassaites cilmes šūnas ir drīzāk paredzēts izmantot homotransplantācijai, nevis autotransplantācijai, vien jānorāda, ka šim apstāklim principā nav ietekmes uz secinājumiem šī sprieduma 34. un 50. punktā.
- 52 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto pirmo, otro un ceturto jautājumu, kuri skatāmi kopā, ir jāatbild, ka ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi” “cieši saistītu” darbību jēdziens Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz tādām darbībām kā pamata tiesvedībā aplūkotās, kuras ietver nabassaites asiņu ieguvī, pārvadāšanu, analīzi, kā arī šajās asinīs esošo cilmes šūnu uzglabāšanu, ja slimnīcā sniegtā medicīniskā aprūpe, ar kuru šīs darbības ir tikai iespējami cieši saistītas, nav veikta, uzsākta vai plānota.

*Par trešo jautājumu, kas skatāms kopā ar ceturto jautājumu*

- 53 Trešā jautājuma mērķis būtībā ir noteikt, vai tādos apstākļos kā pamata tiesvedībā aplūkoti valsts iestādes var tiesiski uzskatīt, ka tāds nodokļu maksātājs kā *CopyGene* nav “cita pienācīgā kārtā atzīta [slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem] līdzīga iestāde” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 54 Šajā kontekstā iesniedzējtiesa īpaši jautā, vai tad, ja tādas cilmes šūnu banku pakalpojumus kā pamata tiesvedībā aplūkoti sniedz pilnvarots medicīnas personāls, bet šādas cilmes šūnu bankas, lai gan dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes atbilstoši Direktīvai 2004/23 tām ir atļāvušas veikt darbības ar cilvēka audiem un šūnām, nesāņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un tām izmaksātā atlīdzība netiek segta no šīs sistēmas līdzekļiem, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ir liegts valsts iestādēm uzskatīt, ka tāds nodokļu maksātājs kā *CopyGene* nav “cita pienācīgā kārtā atzīta [slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem] līdzīga iestāde” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 55 Ceturtais jautājums it īpaši attiecas uz iespējas, ka tādām nodokļu maksātājam kā *CopyGene* būtu atļauts sniegt pakalpojumus saistībā ar iespējamu autotransplantāciju vai homotransplantāciju, iespējamo ietekmi uz atbildi, kura sniedzama uz trešo jautājumu.

- 56 Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam dalībvalstīm no PVN ir jāatbrīvo šajā tiesību normā minētie pakalpojumi, ja šos pakalpojumus “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”.
- 57 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. pantā noteikto atbrīvojumu interpretācijas noteikumi, kas aprakstīti šī sprieduma 26. punktā, ir piemērojami īpašajiem nosacījumiem, kas noteikti, lai saņemtu šos atbrīvojumus, un it īpaši tiem, kas attiecas uz tirgus dalībnieka, kurš sniedz pakalpojumus, uz kuriem attiecas atbrīvojums, statusu vai identitāti (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Eulitz*, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 58 Attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu no Tiesas judikatūras izriet, ka šī tiesību norma attiecas uz pienācīgā kārtā atzītām iestādēm, kam ir sociāli uzdevumi, kā, piemēram, cilvēku veselības aizsardzība (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 47. punkts).
- 59 Vispirms attiecībā uz jēdzienu “citas pienācīgā kārtā atzītas [slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem] līdzīgas iestādes” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē Dānijas un Grieķijas valdības apgalvo, ka *CopyGene* nevarot pielīdzināt slimnīcām un medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem.

60 Ciktāl nepieciešams, iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai tāds uzņēmums kā *CopyGene* ir “līdzīgs” slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem. Šajā sakarā ir jāatgādina, kā Tiesa to jau ir nospriedusi, ka, tā kā sava terapeitiskā mērķa dēļ medicīniskās diagnostikas analīzes ietilpst “medicīniskās aprūpes” jēdzienā, ko paredz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts, privāttiesību subjekts laboratorija, kura veic šādas analīzes, ir jāuzskata par “slimnīcām” un “medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem” “līdzīgu” iestādi šīs tiesību normas izpratnē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *L.u.P.*, 18. un 35. punkts). Šajā lietā *CopyGene*, iztaujāta Tiesas sēdē, būtībā paziņoja, ka parasti tā veic nabassaites cilmes šūnu analīzes, tikai lai noskaidrotu, vai ir pietiekami daudz “dzīvotspējīgu” šūnu, kas pamatotu attiecīgo paraugu uzglabāšanu.

61 Attiecībā uz jēdzienu “pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes”, proti, vienīgais elements no šī sprieduma 56. punktā atgādinātajiem nosacījumiem, kurš ir detalizēti apskatīts kā Tiesai iesniegtajos apsvērumos, tā arī iesniedzējtiesas lēmumā, no juridiskās izrieti, ka iestādes atzīšana Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē nenozīmē formālu procedūru un ka šādai atzīšanai nav obligāti jāizriet no valsts nodokļu tiesību normām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 64., 65., 67. un 76. punkts).

62 Tātad tas, ka Dānijas Karaliste nav izmantojusi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto iespēju piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot to vienam no šiem nosacījumiem, kurš noteikts minētajā 2. punktā, neietekmē iespēju atzīt iestādi, lai tai piemērotu Sestās direktīvas

13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 66. punkts).

- 63 Tātad principā katras dalībvalsts tiesības nosaka noteikumus, saskaņā ar ko notiek šāda atzīšana iestādēm, kas to lūdz. Dalībvalstīm šajā sakarā ir rīcības brīvība (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Dornier*, 64. un 81. punkts, kā arī lietā *L.u.P.*, 42. punkts).
- 64 Ja nodokļu maksātājs lūdz to atzīt par pienācīgā kārtā atzītu iestādi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, kompetentajām iestādēm, piemērojot Savienības tiesību principus, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kurš PVN jomā izpaužas kā nodokļu neitralitātes princips, ir jāievēro rīcības brīvība, kas tai piešķirta ar šo pēdējo minēto tiesību normu (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Dornier*, 69. punkts, un lietā *L.u.P.*, 48. punkts).
- 65 Šajā sakarā, lai noteiktu, kuras iestādes ir “jāatzīst” minētās tiesību normas izpratnē, valsts iestādēm atbilstoši Savienības tiesībām un valsts tiesu uzraudzībā ir jāņem vērā vairāki faktori, tajā skaitā: attiecīgā nodokļu maksātāja darbību vispārējās intereses; tas, ka pārējie nodokļu maksātāji, kuri veic tās pašas darbības, jau ir atzīti līdzīgā veidā, kā arī tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā mērā sedz slimokases vai citas sociālā nodrošinājuma iestādes (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 57. un 58. punkts; lietā *Dornier*, 72. un 73. punkts, kā arī lietā *L.u.P.*, 53. punkts).



- 66 Šajā gadījumā ir skaidrs, ka Dānijas Karaliste nav izstrādājusi konkrētus noteikumus vai procedūras Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta īstenošanai attiecībā uz pakalpojumu sniedzējiem, kuri nav publisko tiesību subjekti. Pretēji tam, ko tiesas sēdē lika saprast *CopyGene*, tas, ka vairākas citas dalībvalstis sistemātiski ir atbrīvojušas no nodokļa privāto nabassaites cilmes šūnu banku pakalpojumus, neietekmē atbildi, kas sniedzama uz trešo uzdoto jautājumu. Kā tas izriet no šī sprieduma 63. un 64. punkta, Dānijas iestādēm šajā jomā ir rīcības brīvība, ievērojot Savienības tiesības, tostarp it īpaši nodokļu neitralitātes principu.
- 67 No trešā jautājuma formulējuma izriet, ka faktori, kurus iesniedzējtiesa uzskata par iespējams, šajā sakarā atbilstošiem, cita starpā ietver to, ka, pirmkārt, *CopyGene* pakalpojumus sniedz pilnvarots medicīnas personāls, otrkārt, šie pakalpojumi nesaņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un šī sistēma nesedz to izmaksas un, treškārt, valsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes ir atļāvušas veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām atbilstoši valsts tiesību aktiem, ar kuriem ir transponēta Direktīva 2004/23.
- 68 Vispirms attiecībā uz to, ka *CopyGene* sniegtos pakalpojumus atbilstoši ar to noslēgtajiem līgumiem nodrošina pilnvarots medicīniskais personāls, proti, medmāsas, vecmātes un bioloģiskās analīzes speciālisti, no lietas materiāliem nav zināms, attiecībā uz kādām darbībām šis personāls ir “pilnvarots” atbilstošajā valsts tiesiskajā regulējumā, kura saturs lietas materiālos turklāt nav izklāstīts. Tādēļ jānorāda, ka katrā ziņā tas vien, ka runa ir par kvalificētiem veselības profesionāļiem, neliedz Dānijas iestādēm atteikt tādām nodokļu maksātājam kā *CopyGene* atzīšanu, kas ļautu tam saņemt atbrīvojumu no nodokļa Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

- 69 Turklāt attiecībā uz to, ka pamata tiesvedībā aplūkotās *CopyGene* darbības nesaņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un to izmaksas netiek atlīdzinātas no šīs sistēmas līdzekļiem, no šī sprieduma 65. punktā minētās judikatūras izriet, ka valsts iestādes ir tiesīgas ņemt vērā šo faktoru, lai noteiktu, vai kāds subjekts ir jāatzīst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 70 Turklāt šis pats fakts ir arī faktors, kurš ir ņemams vērā, nosakot, vai nodokļu maksātājs sniedz savus pakalpojumus “sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem”, ko šīs pašas tiesību normas izpratnē piemēro “publisko tiesību subjektiem”.
- 71 Turklāt ir jāprecizē, ka šī sprieduma 69. un 70. punktā izklāstītie apsvērumi nenozīmē, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no nodokļa ir sistemātiski noraidāms, ja sociālā nodrošinājuma iestādes neatlīdzina izdevumus par pakalpojumu sniegšanu. Drīzāk, tas ir faktors, kas jālidzvaro un ko varētu kompensēt, piemēram, ar nepieciešamību nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi. Arī no judikatūras izriet, ka, piemēram, ja nodokļa maksātāja situācija ir salīdzināma ar citu uzņēmēju situāciju, kuri sniedz tos pašus pakalpojumus salīdzinošās situācijās, tikai tas, ka sociālā nodrošinājuma iestādes šo pakalpojumu izmaksas nesedz pilnībā, nav pamats atšķirīgai attieksmei pret pakalpojuma sniedzējiem attiecībā uz PVN (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 75. punkts).
- 72 Turklāt pretēji tam, ko liek saprast Grieķijas valdība, tas vien, ka tāds nodokļu maksātājs kā *CopyGene* ir privāto tiesību subjekts, vēl automātiski nenozīmē, ka uz šāda nodokļa maksātāja darbībām nevarētu attiekties Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no nodokļa. Kad Kapienu likumdevējs ir paredzējis piešķirt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā paredzētos atbrīvojumus noteiktiem subjektiem, kuru mērķis nav peļņas gūšana vai kuri nav komerciāla rakstura, tas to skaidri norāda, kā tas izriet no šī noteikuma l), m) un

q) apakšpunkta (skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 37. punkts).

<sup>73</sup> Turklāt ir jāprecizē, ka, it īpaši ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nodokļu iestāžu pieņemtajai pieejai, pārbaudot salīdzināmus un konkurējošus uzņēmumus, ir jābūt konsekventai. Šajā sakarā *CopyGene* pārstāvis tiesas sēdē apliecināja, ka Dānijā neesot nevienas citas privātas cilmes šūnu bankas.

<sup>74</sup> Visbeidzot, attiecībā uz to, ka kompetentās veselības aizsardzības iestādes *CopyGene* bija atļāvušas veikt darbības ar nabassaites cilmes šūnām atbilstoši valsts tiesību aktiem, ar kuriem ir transponēta Direktīva 2004/23, tā ir tiesa, ka savā ziņā šis faktors vedina domāt, ka *CopyGene* veic darbības, kas saistītas ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi. Līdz ar to šāda atļauja var būt labvēlīgs faktors tam, ka šis pakalpojumu sniedzējs šajā gadījumā ir “pienācīgā kārtā atzīts” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

<sup>75</sup> Tomēr, pretējā gadījumā liedzot valsts iestādēm rīcības brīvību, kas tām piešķirta ar šo pēdējo minēto tiesību normu, tas vien, ka tādas darbības kā pamata tiesvedībā aplūkotās ir atļautas, piemērojot attiecīgajā nozarē paredzētos Savienības kvalitātes un drošības standartus, pats par sevi un automātiski nerada atzīšanu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Kā to norādīja Dānijas valdība, šādas atļaujas saņemšana ir obligāts nosacījums privātas cilmes šūnu bankas darbībai. Tomēr šādas atļaujas izsniegšana kā tāda nav līdzvērtīga atzīšanai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

- 76 Tas pats attiecas arī uz citām *CopyGene* norādītajām Dānijas tiesiskā regulējuma normām par privātajām cilmes šūnu bankām, kuras ir minētas šī sprieduma 13. punktā.
- 77 No tā izriet, ka tādējādi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts kā tāds neliedz Dānijas muitas iestādēm, kuras atsakās pielīdzināt *CopyGene* “pienācīgā kārtā atzītai” iestādei pamata tiesvedībā aplūkotā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai.
- 78 Tādējādi šī tiesību norma nav interpretējama kā tāda, ar kuru būtu prasīts, lai kompetentās iestādes tādu nodokļu maksātāju kā *CopyGene* atteiktos pielīdzināt “pienācīgā kārtā atzītai” iestādei minētā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai.
- 79 Šādos apstākļos iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā ir jāpārbauda, vai atteikums atzīt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteiktā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai atbilst šī sprieduma 63.–65. punktā minētās judikatūras prasībām, it īpaši nodokļu neitralitātes principam. Tādēļ būtu jāņem vērā, piemēram, izveidotā administratīvā prakse, kā arī citas pieņemtās prakses attiecībā uz paramedicīnisko iestāžu statusu un atbrīvojumu no PVN nozarēs, kas ir salīdzināmas ar pamata tiesvedībā aplūkoto.
- 80 Attiecībā uz ceturto jautājumu pietiek norādīt, ka paredzētās ārstēšanas raksturam — autotransplantācija vai homotransplantācija — nav ietekmes uz atbildi, kura sniedzama uz trešo jautājumu.

- 81 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz trešo un ceturto uzdoto jautājumu, kuri skatāmi kopā, ir jāatbild tādējādi, ka, ja tādas cilmes šūnu banku pakalpojumus kā pamata tiesvedībā aplūkoti sniedz pilnvarots medicīnas personāls, bet šādas cilmes šūnu bankas, lai gan dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes atbilstoši Direktīvai 2004/23 tām ir atļāvušas veikt darbības ar cilvēka audiem un šūnām, nesaņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un tām izmaksātā atlīdzība netiek segta no šīs sistēmas līdzekļiem, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts neliedz valsts iestādēm uzskatīt, ka tāds nodokļu maksātājs kā *CopyGene* nav “cita pienācīgā kārtā atzīta [slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem] līdzīga iestāde” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tomēr šī tiesību norma nav interpretējama kā tāda, ar kuru būtu prasīts, lai kompetentās iestādes atteiktos privātas cilmes šūnu banku pielīdzināt “pienācīgā kārtā atzītai” iestādei aplūkotā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai. Ciktāl nepieciešams, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai atzišanas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteiktā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai atteikums atbilst Savienības tiesībām, it īpaši nodokļu neitralitātes principam.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 82 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) ar “slimnīcas un medicīnisko aprūpi” “cieši saistītu” darbību jēdziens Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz tādām darbībām kā pamata tiesvedībā aplūkotās, kuras ietver nabassaites asiņu ieguvu, pārvadāšanu, analīzi, kā arī nabassaites cilmes šūnu uzglabāšanu, ciklāl slimnīcā sniegtā medicīniskā aprūpe, ar kuru šīs darbības ir tikai iespējami cieši saistītas, nav veikta, uzsākta vai plānota;
  
- 2) ja tādus cilmes šūnu banku pakalpojumus kā pamata tiesvedībā aplūkotie sniedz pilnvarots medicīnas personāls, bet šādas cilmes šūnu bankas, lai gan dalībvalsts kompetentās veselības aizsardzības iestādes atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 31. marta Direktīvai 2004/23/EK par kvalitātes un drošības standartu noteikšanu cilvēka audu un šūnu ziedošanai, ieguvei, testēšanai, apstrādei, konservācijai, uzglabāšanai un izplatīšanai tām ir atļāvušas veikt darbības ar cilvēka audiem un šūnām, nesaņem nekādu atbalstu no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un tām izmaksātā atlīdzība netiek segta no šīs sistēmas līdzekļiem, Sestās direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts neliedz valsts iestādēm uzskatīt, ka tāds nodokļu maksātājs kā *CopyGene A/S* nav “cita pienācīgā kārtā atzīta [slimnīcām, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem] līdzīga iestāde” Sestās direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tomēr šī tiesību norma nav interpretējama kā tāda, ar kuru būtu prasīts, lai kompetentās iestādes atteiktos privātas cilmes šūnu banku pielīdzināt

**“pienācīgā kārtā atzītai” iestādei aplūkotā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai. Ciktāl nepieciešams, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai atzīšanas Sestās direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā noteiktā atbrīvojuma no nodokļa saņemšanai atteikums atbilst Savienības tiesībām, it īpaši nodokļu neitralitātes principam.**

[Paraksti]