

Kohtuasi C-262/08

CopyGene A/S

versus

Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Østre Landsret)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt b – Haiglaravi ja meditsiiniline abi – Nendega otseselt seotud tegevus – Haiglate ning meditsiini? või diagnostikakeskuste laadi nõuetekohaselt tunnustatud asutused – Eraõiguslik tüvirakupank – Vastsündinutelt nabaväädivere kogumise, transportimise, analüüsimise ja ladustamise teenused – Tüvirakkude võimalik autoloogne või allogeenne kasutus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Haiglaravi ja meditsiinilise abi ning sellega otseselt seotud tegevuse maksust vabastamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt b)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Haiglaravi ja meditsiinilise abi ning sellega otseselt seotud tegevuse maksust vabastamine*

(Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2004/23; nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt b)

1. Mõistet „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus” kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma tegevust, mis seisneb nabaväädivere kogumises, transportimises ja analüüsimises ning nabaväädi tüvirakkude ladustamises, kuna haiglatingimustes antav meditsiiniline abi, millega see tegevus üksnes võib, kuid ei tarvitse olla seotud, ei ole tegelik, käimasolev ega isegi kavandatud.

On selge, et millised ka ei oleks täpsed arvandmed teaduse ja tehnika praeguse taseme juures, suurema osa põhikohtuasjas arutusel olevate teenuste saajate puhul ei ole ega saa tõenäoliselt kunagi olema põhiteenust, mis mahub mõiste „haiglaravi ja meditsiiniline abi” alla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Ainult kahel võimalikul juhul, esiteks, kui arstiteaduse tase võimaldab või nõuab nabaväädi tüvirakkude kasutamist teatud haiguse raviks või ennetamiseks ja teiseks, kui haigus konkreetsel juhul avaldub või on haigestumise oht, oleks ühelt poolt põhiteenuseks oleva haiglaravi ja meditsiinilise abi ning teisalt eespool osutatud tegevuse vahel piisavalt otsene seos. Neil asjaoludel, isegi kui möönda, et sellel tegevusel ei saa olla muud eesmärki kui kasutada talletatud nabaväädi tüvirakke haiglatingimustes meditsiinilise abi andmiseks ja neid ei saa kasutada muul otstarbel, ei saa asuda seisukohale, et see tegevus on tegelikult kõrvalteenus teenuse saajate haiglaravi või viimaste poolt saadud meditsiinilise abi kõrval, mis moodustab põhiteenuse.

(vt punktid 47–49, 52, resolutsiooni punkt 1)

2. Olukorras, kus professionaalne meditsiinipersonal osutab tüvirakupankade teenuseid, samas kui need tüvirakupangad, kuigi nad on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuasutustelt direktiivis 2004/23 inimkudede ja -rakkude annetamise, hankimise, uurimise, töötlemise, säilitamise, ladustamise ja jaotamise kvaliteedi- ja ohutusstandardite kehtestamise kohta ette nähtud loa käidelda inimkudesid ja -rakke, ei saa riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist mingit toetust ning nende tüvirakupankade poolt osutatud teenusega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, ei ole kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b vastuolus riigiasutuste seisukoht, et selline tüvirakupank ei ole „[haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskuste laadi] nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutus” kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Sellegipoolest ei saa seda sätet tõlgendada ka nii, nagu nõuaks see sätte kui selline, et pädevad ametiasutused keelduksid võrdsustamast eraõiguslikku tüvirakupanka „nõuetekohaselt tunnustatud” asutusega nimetatud maksuvabastuse andmisel. Liikmesriigi kohtul tuleb vajalikul määral kontrollida, kas tunnustamisest keeldumine kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmisel on kooskõlas liidu õigusega, eriti neutraalse maksustamise põhimõttega.

Põhimõtteliselt on iga liikmesriigi ülesanne kehtestada oma siseriiklikus õiguses eeskirjad, mille alusel võib tunnustada vastava taotluse esitanud asutusi kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Kui maksukohustuslane taotleb tunnustatud asutuse staatust selle sätte tähenduses, on pädevad ametiasutused kohustatud kinni pidama viimati nimetatud sättega lubatud kaalutusõiguse piiridest ja liidu õiguse põhimõtetest, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest, mis käibemaksuvaldkonnas tähendab neutraalse maksustamise põhimõtet. Selliste asutuste määratlemisel, mida tuleb nimetatud sätte tähenduses „tunnustada”, on riigiasutused kohustatud kooskõlas liidu õigusega ja siseriiklike kohtute kontrollile alludes võtma arvesse mitut tegurit, sealhulgas seda, kas maksukohustulase tegevus on üldistes huvides, kas teisi sama tegevusalaga maksukohustulasi on juba sarnaselt tunnustatud ning kas haigekassad või muud sotsiaalkindlustusasutused katavad valdava osa kõnealuste teenuste kuludest.

Lihtsalt see asjaolu, et maksukohustulase teenuseid osutavad professionaalsed kvalifitseeritud meditsiinitöötajad, ei ole iseenesest takistuseks riigiasutustele, kui nad keelduvad andmast maksukohustulasele tunnustust, mis annaks talle õiguse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastusele. Asjaolu, et seoses maksukohustulase tegevusega ei anta mingit toetust riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist ja sellega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, on riigiasutustel õigus võtta arvesse, kui nad otsustavad, kas asutust tuleb tunnustada. See ei tähenda siiski, et nimetatud maksuvabastus tuleb süstemaatiliselt välistada, kui

sotsiaalkindlustusasutused osutatavaid teenuseid ei hüvita. Pigem on tegu asjaoluga, mida tuleb kaalumisel arvestada ja mida võib tasakaalustada näiteks vajadus tagada võrdne kohtlemine. Kui maksukohustuslane on teistel sarnastel juhtudel samasuguseid teenuseid osutavate asutustega sarnases olukorras, siis ainuüksi seik, et sotsiaalkindlustusasutused ei hüvita täiel määral teenustega kaasnenud kulusid, ei õigusta teenuste osutajate erinevat kohtlemist käibemaksuga maksustamise osas. Lõpuks võib asjaolu, et maksukohustuslane on saanud pädevatelt tervishoiuametitelt loa käidelda nabaväädi tüvirakke vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, millega on üle võetud direktiiv 2004/23, olla seik, mis osutab, et teenuste osutaja võib antud juhul olla „nõuetekohaselt tunnustatud” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Sellegipoolest ei saa ainuüksi asjaolu, et asjaomase valdkonna kvaliteedi- ja ohutusnõudeid kehtestavate liidu õigusaktide alusel on antud luba sellisteks toiminguteks, viia automaatselt asutuse tunnustamiseni kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses, kuna see jätaaks riigiasutused ilma neile viimati nimetatud sättega antud kaalutusõigusest. Vastava loa saamine on eraõigusliku tüvirakupangana tegutsemiseks tingimata vajalik. Ent loa väljastamine ei ole iseenesest samaväärne tunnustamisega kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

(vt punktid 63–65, 68, 69, 71, 74, 75 ja 81, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

10. juuni 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt b – Haiglaravi ja meditsiiniline abi – Nendega otseselt seotud tegevus – Haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskuste laadi nõuetekohaselt tunnustatud asutused – Eraõiguslik tüvirakupank – Vastsündinutelt nabaväädivere kogumise, transportimise, analüüsimise ja ladustamise teenused – Tüvirakkude võimalik autoloogne või allogeenne kasutus

Kohtuasjas C-262/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Østre Landsreti (Taani) 13. juuni 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. juunil 2008, menetluses

CopyGene A/S

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja esimees J. N. Cunha Rodrigues kolmanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik R. ?ere?,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. mai 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- CopyGene A/S, esindajad: *advokat* A. Hedetoft ja *advokat* M. Andersen,
- Taani valitsus, esindajad: B. Weis Fogh ja *advokat* D. Auken,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, I. Bakopoulos, G. Kanellopoulos ja I. Pouli,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: H. Støvlbæk ja D. Triantafyllou,

olles 10. septembri 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud CopyGene A/S (edaspidi „CopyGene“) ja Skatteministerieti (rahandusministeerium) vahelises kohtuvaidluses Taani maksuhalduri keeldumise üle äriühingu CopyGene pakutavate teenuste käibemaksust vabastamisest, kusjuures need teenused seisnevad nabaväädivere kogumises, transportimises, analüüsimises ja säilitamises eesmärgiga kasutada sellest verest saadud tüvirakke võimalike haiguste tulevaseks „autoloogseks“ või vajaduse korral „allogeenseks“ raviks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt

tunnustatud sama laadi asutused;

c) meditsiinilise abi andmine asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini? ja abipersonali poolt; [...]"

5 Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse anda muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kohaldades iga juhtumi puhul üht või mitut ettenähtud tingimust.

6 Sama artikli 13 A osa lõike 2 punkt b sätestab:

„Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui:

- see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,
- selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.”

Direktiiv 2004/23/EÜ

7 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 31. märtsi 2004. aasta direktiivi 2004/23/EÜ inimkudede ja -rakkude annetamise, hankimise, uurimise, töötlemise, säilitamise, ladustamise ja jaotamise kvaliteedi- ja ohutusstandardite kehtestamise kohta (ELT L 102, lk 48; ELT eriväljaanne 15/08, lk 291) artikli 1 kohaselt kehtestatakse selle direktiiviga „inimkasutuseks ette nähtud inimkudede ja -rakkude kvaliteedi- ja ohutusstandardid [...]”.

8 Nimetatud direktiivi põhjendus 1 osutab, et inimkudede ja -rakkude siirdamine „on jõuliselt laienev meditsiinivaldkond, mis pakub suurepäraseid võimalusi seni ravimatute haiguste raviks”. Põhjenduses 7 on täpsustatud, et seda direktiivi peaks kohaldama nabaväädi tüvirakkude suhtes.

9 Sama direktiivi artikli 3 punktides p ja q on määratletud mõisted: allogeenne kasutus – rakud ja koed, mis eemaldatakse ühelt isikult ja mida kasutatakse teisel, autoloogne kasutus – rakud ja koed, mis eemaldatakse ühelt isikult ja mida kasutatakse samal isikul.

10 Vastavalt direktiivi 2004/23 artikli 6 lõikele 1 tagavad liikmesriigid, et kõik koepangad, kus teostatakse inimkasutuseks ette nähtud inimkudede ja -rakkude uurimist, töötlemist, säilitamist, ladustamist või jaotamist, on pädev asutus sellel eesmärgil akrediteerinud, määranud, lubanud või litsentsinud.

Siseriiklikud õigusnormid

11 Põhikohtuasjas on selge, et esiteks tuleb käibemaksuseaduse (momsloven) artikli 13 lõike 1 punkti 1 tõlgendada kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b.

12 Direktiiv 2004/23 on Taani õigusesse üle võetud seadusega inimkudede ja ?rakkude käitlemise kvaliteedi ja turvanõuete kohta (nn vævsloven).

13 Tüvirakupankade tegevus on Taanis reguleeritud eeskätt tasuta tervishoiuteenuste osutamise seaduse (lov om markedsføring af sundhedsydelser), isikuandmete kaitse seaduse (persondataloven) ja patsiendiõiguste seadusega (lov om patienters retsstilling). Kohtutoimikust nähtub, et viimasena nimetatud seadust on täpsustatud paljude haldusjuhenditega, nende hulgas 22. septembri 1998. aasta juhendiga nr 83 tervishoiuvaldkonnas tegutsevate biopankade kohta:

patsiendiõigused ja õigusaktidest tulenevad nõuded (Vejledning nr 83, 22.9.1998, om biobanker inden for sundhedsområdet: Patientrettigheder og myndighedskrav).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Østre Landsret selgitab, et tüvirakud on rakkude toormaterjal, mis on võimeline end taastootma, kuid võib uuendada ka teist tüüpi keharakke. Tüvirakke saab eraldada embrüost, nabaväädiverest, luuüdist või perifeersest verest ning kasutada niisuguste haiguste ravimisel, mille puhul teatud tüvirakud on puudu või hävinenud. Eelotsusetaotluses on märgitud, et nabaväädiverest saadud tüvirakud (edaspidi „nabaväädi tüvirakud”) on kasutusel aastast 1988.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul peaks tüvirakke teatud aja möödumisel saama kasutada diabeedi, reuma, vähkkasvaja, Parkinsoni ja Alzheimeri tõve ning tsüstilise fibroosi raviks. Samas nähtub eelotsusetaotlusest, et suvalist tüüpi tüvirakkudega ei saa siiski ravida kõiki haigusi. Mõnel juhul tuleb eelistada nabaväädi tüvirakke.

16 Eelotsusetaotluse kohaselt on CopyGene „Skandinaavia suurim biopank”. Ta pakub tulevaste lapsevanematele vastsündinutelt nabaväädivere kogumist, transportimist, analüüsimist ja säilitamist eesmärgiga kasutada selles veres sisalduvaid tüvirakke lapse ravimiseks võimaliku raske haiguse korral. Taani riiklik tervisekindlustus neid teenuseid ei hõlma ega hüvita.

17 Kõigepealt sõlmivad tulevased lapsevanemad CopyGene’iga lepingu vere kogumise, transportimise ja analüüsimise kohta. Verd kogutakse vahetult pärast sündi ja seda teeb volitatud meditsiinipersonal, kellega CopyGene on samuti sõlminud lepingu. Seejärel viiakse veri CopyGene’i laboratooriumisse ja seda analüüsitakse, et teha kindlaks, kas eluvõimelisi tüvirakke on piisavalt selleks, et nende säilitamine oleks õigustatud. Kui neid on piisavalt, saavad vanemad sõlmida CopyGene’iga veel ühe pikendatava lepingu rakkude krüosäilitamise (külmutamise) ja hoidmise kohta.

18 Kõnealuseid tüvirakke saab kasutada ainult haiglaravis. Veri on lapse omand ja last esindab ema. CopyGene ei ole tüvirakkude omanik ja tal ei ole õigust kasutada neid teadusuuringuteks, siirdamiseks ega teistel eesmärkidel.

19 Kooskõlas seadusega inimkudede ja ?rakkude käitlemise kvaliteedi ja turvanõuete kohta on CopyGene’il nabaväädi tüvirakkude käitlemisloa nende „autoloogse” kasutamise eesmärgil. Pärast veel ühe Taani biopanga omandamist, kellel oli lubatud käidelda tüvirakke nii autoloogseks kui allogeenseks kasutamiseks, alustas CopyGene mõlema tüvirakupanga süsteemide ühtlustamiseks Taani ametiasutustega läbirääkimisi, nii et kõik proovid, nii vanemad ja külmutatud kui ka uued tüvirakuproovid, läbiksid samasuguse analüüsi ja neid saaks kasutada nii autoloogseks kui allogeenselt. CopyGene on oma kirjalikes märkustes eeldanud, et ta saab selleks loa 2009. aasta jooksul.

20 Told- og Skattestyrelsen (maksu? ja tolliamet) jättis 1. juuli 2004. aasta otsusega rahuldamata taotluse vabastada käibemaksust põhikohtuasjas arutusel olevad teenused. CopyGene esitas selle otsuse peale vaide Landsskatterettenile (maksuvaidlusi lahendav kõrgeim haldusorgan), mis jättis vaide 21. oktoobril 2005 rahuldamata.

21 CopyGene esitas taotletud maksuvabastuse võimaldamisest keeldumise peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kinnitades, et tema teenuseid tuleb pidada „otseselt seotuks” haiglaravi ja meditsiinilise abiga, mistõttu tuleb need vabastada käibemaksust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alusel.

22 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule

järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud mõistet „haiglaraviga „otsestelt seotud” tegevus” tuleb tõlgendada nii, et see mõiste sisaldab ajalist tingimust, mille kohaselt peab haiglaravi, millega teenus on otsestelt seotud, olema tegelik või lõpetatud, käimasolev või kavandatud, või piisab sellest, kui see teenus võib olla otsestelt seotud võimaliku, kuid hetkel mitteosutatava või määratlemata haiglaraviga, nii et tüvirakupanga osutatavad teenused, mis seisnevad vastsündinutelt nabaväädivere kogumises, transportimises, analüüsimises ja ladustamises autoloogseks kasutamiseks, on selle sättega hõlmatud?

Sellega seoses, kas omab tähendust asjaolu, et nimetatud teenuseid ei saa osutada pärast sünnitamise hetke?

2. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab üldiseid ennetavaid teenuseid, kui neid teenuseid osutatakse enne haiglaravi või meditsiinilist abi ja enne kui haiglaravi või meditsiiniline abi on nii ajalises kui meditsiinilises mõttes ette nähtud?

3. Kas mõistet „teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab eraõiguslikke tüvirakupanku, mille teenus – mida osutab professionaalne meditsiinipersonal, nagu õed, ämmaemandad ja bioanalüütikud – seisneb vastsündinutelt võetava nabaväädivere kogumises, transportimises, analüüsimises ja ladustamises autoloogse kasutamise eesmärgil seoses võimaliku tulevase haiglaraviga, samas kui tüvirakupangad ei saa riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist mingit toetust ning nende tüvirakupankade poolt osutatud teenusega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita?

Seoses sellega, kas on tähendust asjaolul, et tüvirakupank on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuametitelt loa käidelda inimkudesid ja ?rakkusid – nabaväädiverest saadud tüvirakkude, mis on mõeldud autoloogseks kasutamiseks, kogumise, säilitamise ja ladustamise teel – vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, mis rakendavad [direktiivi 2004/23]?

4. Kas küsimustele 1–3 antavaid vastuseid mõjutab see, et eespool nimetatud teenuseid osutab võimaliku allogeense kasutamise eesmärgil eraõiguslik tüvirakupank, mis on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuametitelt loa käidelda inimkudesid ja ?rakkusid – nabaväädiverest saadud tüvirakkude, mis on mõeldud allogeenseks kasutamiseks, töötlemise, säilitamise ja ladustamise teel – vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, mis rakendavad [direktiivi 2004/23]?”

Eelotsuse küsimused

Sissejuhatavad märkused

23 Kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kauba tarnimisele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 49; 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory, EKL 2006, lk I-12121, punkt 22, ja 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-788/09: Graphic Procédé, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 15). Direktiivi artikliga 13 on teatud tegevusalad siiski käibemaksust vabastatud.

24 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige 25. veebruari 1999. aasta otsus

kohtuasjas C?349/96: CPP, EKL 1999, lk I?973, punkt 15, ja 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C?473/08: Eulitz, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25).

25 Lisaks nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa eesmärk ei ole anda käibemaksuvabastus kõikidel juhtudel avalikes huvides tegutsemise korral, vaid üksnes tegevusaladele, mis on selles osas loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (vt eelkõige 11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1985, lk 2655, punkt 17; 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, EKL 2003, lk I?13989, punkt 54, ja eespool viidatud kohtuotsus Eulitz, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada täht-tähelt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igall juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See täht-tähelise tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt eelkõige 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C?445/05: Haderer, EKL 2007, lk I?4841, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus Eulitz, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Meditsiinilise iseloomuga teenustega seoses ilmneb kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b on mõeldud haiglattingimustes osutatavaid teenuseid, samas kui selle lõike punktis c on viidatud meditsiiniteenustele, mida osutatakse väljaspool neid tingimusi kas teenuse osutaja erapraksise asukohas, patsiendi kodus või mujal (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?141/00: Kügler, EKL 2002, lk I?6833, punkt 36). Sellest järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktidest b ja c, mille kohaldamisalad on erinevad, nähtub eesmärk sätestada kitsamas mõttes kõikide meditsiiniteenuste maksuvabastus (vt eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 36, ja 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C?106/05: L.u.P., EKL 2006, lk I?5123, punkt 26).

28 Järelikult, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, puudutavad nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esinev mõiste „meditsiiniline abi” kui sama lõike punktis c esinev mõiste „meditsiinilise abi andmine” mõlemad teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, hooldada või võimaluse korral ravida haigusi või tervisehäireid (vt 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?45/01: Dornier, EKL 2003, lk I?12911, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 27).

29 Kuigi „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” peab olema raviotstarbeline, et tulene sellest tingimata, et teenuse ravieesmärki tuleb mõista eriti kitsas tähenduses (vt 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?76/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?249, punkt 23, ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?212/01: Unterpertinger, EKL 2003, lk I?13859, punkt 40).

30 Nii on Euroopa Kohus juba selgitanud, et ennetavatel eesmärkidel osutatud meditsiiniteenuste suhtes võib kohaldada maksuvabastust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b või c alusel. Isegi juhul, kui isikud, keda uuritakse või kellele tehakse muid meditsiinilisi protseduure ennetaval eesmärgil, ei põe ühtegi haigust või neil ei ole tervisehäireid, on nimetatud teenuste arvamine mõistete „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” alla kooskõlas tervishoiukulude vähendamise eesmärgiga, mis on ühine nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b kui ka sama lõike punktis c sätestatud maksuvabastusele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis kohaldatakse

meditsiiniteenustele, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, sh seda hoida või taastada, nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c sätestatud maksuvabastust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Unterpertinger*, punktid 40 ja 41, ning *D'Ambrumenil* ja *Dispute Resolution Services*, punktid 58 ja 59).

31 Esitatud küsimustele tuleb vastata eeskätt just neist kaalutlustest lähtudes.

Esimene ja teine küsimus loetuna koos neljanda küsimusega

32 Kahe esimese küsimuse abil, loetuna koos neljanda küsimusega, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt määratleda, kas nabaväädivere kogumisele, transportimisele, analüüsimisele ja säilitamisele eesmärgiga kasutada selles veres sisalduvaid tüvirakke tulevikus võimalikuks autoloogseks raviks saab kohaldada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastust, käsitades seda tegevusena, mis on „otseselt seotud” „haiglaravi ja meditsiinilise abiga” selle sätte tähenduses.

33 Seoses sellega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese küsimusega sisuliselt selgitust, kas mõistet „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see võib hõlmata sellise tegevuse nagu põhikohtuasjas, kuigi asjassepuutuv võimalik haiglaravi ei ole tingimata tegelik, käimasolev ega kavandatud. Teise küsimuse täpsem eesmärk on sisuliselt välja selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b hõlmab osutatud ennetavate teenustena sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas. Lisaks käsitleb neljas küsimus eeskätt seda, kuidas võib kahele esimesele küsimusele antavat vastust mõjutada võimalus, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene saab loa osutada teenuseid nii võimaliku allogeense kui ka autoloogse kasutamise tarbeks.

34 Kõigepealt ilmneb seoses teises küsimuses palutud selgitusega, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b hõlmab ennetavate teenustena sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, juba käesoleva kohtuotsuse punktist 30, et ennetavatel eesmärkidel osutatud meditsiiniteenused võivad kuuluda mõiste „meditsiiniline abi” alla selle sätte tähenduses.

35 Sellegipoolest ei ole käesolevas kohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohus ega ükski Euroopa Kohtule märkusi esitanud pooltest asunud seisukohale, et põhikohtuasjas arutusel olev tegevus ise kuulub mõiste „meditsiiniline abi” alla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

36 Igal juhul paistab kohtutoimikust nähtuvat, et kuigi haiguse avastamine võib kahtlemata olla nabaväädi tüvirakkude kogumise üks võimalik otstarve, on CopyGene'i pakutavate teenuste ainus eesmärk tagada teatava ressursi kättesaadavus siis, kui ravi peaks osutama vajalikuks, kuid need teenused kui sellised ei ole tegevus, mille eesmärk on haigust, tervisekahjustust või -häireid tõrjuda, vältida või ära hoida või avastada latentseid või algstaadiumis olevaid haigusseisundeid. Kui see on nii – mida tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul vajalikul määral kontrollida –, siis ei saa põhikohtuasjas arutusel olevat tegevust kui sellist pidada ennetavaks.

37 Kui nimetatud kohus peaks aga tuvastama, et nabaväädivere analüüsi tegelik eesmärk on võimaldada meditsiinilist diagnoosimist ja see ei ole lihtsalt osa testidest, mis võimaldavad kindlaks teha, kas tüvirakud on eluvõimelised, siis tuleks järeldada, et tegu on diagnostilise otstarbega teenuste osutamisega, millele võib laieneda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastus juhul, kui on täidetud muud selles sättes ja direktiivis seatud tingimused.

38 Mis aga puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b mõistet „haiglaravi ja

meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus”, siis ilmneb juba selle sätte sõnastusest, et see ei pea silmas teenuseid, millel ei ole mingit seost nende teenuste saajate haiglaravi ega viimaste poolt lõpuks saadud meditsiinilise abiga (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 33, ja 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punkt 17).

39 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et teenused kuuluvad seega kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõiste „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus” alla üksnes siis, kui neid osutatakse tegelikult põhiteenuste ehk teenuste saajate haiglaravi või viimaste poolt saadud meditsiinilise abi suhtes kõrvalteenustena (eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 18).

40 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et sooritust saab pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole omaette eesmärgi, vaid selle abil saab põhiteenust kasutada parimatel tingimustel (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 27, Dornier, punkt 34; Ygeia, punkt 19, ning 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I-4793, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika). Meditsiiniteenuste osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse eesmärgi arvestades võib üksnes selliste teenuste osutamine, mis sobituvad loogiliselt haiglaravi ja meditsiinilise abi osutamise raamidesse ning mis on nende teenuste osutamise möödapääsmatu etapp taotletud ravieesmärkide saavutamiseks, kujutada endast „otseselt seotud tegevust” selle sätte tähenduses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 25).

41 Antud juhul paistab kohtutoimikust ilmnevat, et tulenevalt eelkõige asjassepuutuvatest Taani õigusaktidest ning CopyGene'i ja tema klientidest vanemate vahel sõlmitud lepingust tohib põhikohtuasjas arutusel olevas tegevuses nabaväädi tüvirakke kasutada üksnes raviotstarbel, täpsemalt siirdamiseks, ning nende kasutamine muul otstarbel, näiteks teadusuuringuteks, on välistatud.

42 Kohtutoimikust nähtub, et selline teenus eeldab keerulisi meditsiinilisi protseduure, mida tavaliselt, kui mitte alati, tehakse haiglatingimustes. Selles osas, milles teenuste eesmärk on hooldada ja võimaluse korral ravida haigusi või tervisehäireid, kuuluvad need – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 28 – kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esineva mõiste „meditsiiniline abi” alla.

43 Taani ja Kreeka valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad sisuliselt siiski seda, et teaduse ja tehnika praeguse taseme juures on põhikohtuasjas arutusel oleval tegevusel niivõrd kauge ja oletustel põhinev seos asjaomase isiku võimaliku haiglaraviga tulevikus, et küsimust haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses ei saa tekkida.

44 Seoses sellega olgu meenutatud, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 24, on kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted. Seega ei tule direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tõlgendamise aluseks antud juhul võtta peamiselt teaduse ja tehnika „praegust” taset, seda enam, et kohtutoimikust nähtub, et valdkonnas, mida eelotsusetaotlus käsitleb, arenevad teadus ja tehnika pidevalt. Kohtutel on väga raske seda taset usaldusväärselt hinnata sellises valdkonnas, nagu on arutusel põhikohtuasjas.

45 Pealegi ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b sätestatud maksuvabastuse puhul seatud nõuet, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses määratleb kui „ajalist tingimust”. Ei maksuvabastuse eesmärk ega kuuenda direktiivi ülesehitus ei tingi selle sätte tõlgendamist nii, nagu selline tingimus oleks seatud. Seega

küsimuses esile tõstetud võimalus, et nabaväädi tüvirakkude kogumise ja võimaliku haiglaravi või meditsiinilise abi tarbeks kasutamise vahel võib esineda pikk ajavahemik, ei takista iseenesest seda, et selline tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võiks kuuluda viimati nimetatud sättes sisalduva maksuvabastuse alla, seda enam, nagu rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus esimese küsimuse teises osas, et nabaväädi tüvirakke sisaldavat verd on võimatu võtta muul ajal peale sünnituse aja.

46 Sellest ei järeldu siiski, et põhikohtuasjas arutusel olevaid teenuseid võiks pidada „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuseks” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

47 Selles osas on selge, et millised ka ei oleks täpsed arvandmed teaduse ja tehnika praeguse taseme juures, suurema osa põhikohtuasjas arutusel olevate teenuste saajate puhul ei ole ega saa tõenäoliselt kunagi olema põhiteenust, mis mahub mõiste „haiglaravi ja meditsiiniline abi” alla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Seega rajaneb esimene küsimus eeldusel, et selliste teenuste osutamise ajal, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei anta enamasti haiglaravi või meditsiinilist abi, mis oleks käimasolev, vajalik või kavandatud, isegi mitte üldjoontes ettearvatav.

48 Ainult kahel võimalikul juhul, esiteks, kui arstiteaduse tase võimaldab või nõuab nabaväädi tüvirakkude kasutamist teatud haiguse raviks või ennetamiseks ja teiseks, kui haigus konkreetsel juhul avaldub või on haigestumise oht, oleks ühelt poolt põhiteenuseks oleva haiglaravi ja meditsiinilise abi ning teisalt põhikohtuasjas arutusel oleva tegevuse vahel piisavalt otsene seos.

49 Neil asjaoludel, isegi kui möönda, et põhikohtuasjas arutusel oleval tegevusel ei saa olla muud eesmärki kui kasutada talletatud nabaväädi tüvirakke haiglatingimustes meditsiinilise abi andmiseks ja neid ei saa kasutada muul otstarbel, ei saa asuda seisukohale, et põhikohtuasjas arutusel olev tegevus on tegelikult kõrvalteenus teenuse saajate haiglaravi või viimaste poolt saadud meditsiinilise abi kõrval, mis moodustab põhiteenuse.

50 Seega ei kuulu see tegevus „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuse” mõiste alla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Kuna haiglaravi ja meditsiiniline abi ei ole tegelik, käimasolev ega isegi kavandatud, siis võib selline tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ainult teatud sündmuste toimumise korral olla otseselt seotud haiglatingimustes antava meditsiinilise abiga.

51 Lõpetuseks on seoses neljandas küsimuses osutatud võimalusega, st et kavandatakse pigem nabaväädi tüvirakkude allogeenset kui autoloogset kasutamist, piisav, kui märkida, et üldjuhul ei mõjuta see asjaolu käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 50 esitatud järeldusi.

52 Eelnevat arvestades tuleb esimesele, teisele ja neljandale küsimusele, mida on käsitletud koos, vastata, et „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuse” mõistet kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb nabaväädivere kogumises, transportimises ja analüüsimises ning nabaväädi tüvirakkude ladustamises, kuna haiglatingimustes antav meditsiiniline abi, millega see tegevus üksnes võib, kuid ei tarvitse olla seotud, ei ole tegelik, käimasolev ega isegi kavandatud.

Kolmas küsimus loetuna koos neljanda küsimusega

53 Kolmanda küsimuse eesmärk on sisuliselt määratlada, kas sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, saab olla õiguspärane riigiasutuste seisukoht, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene ei ole „[haiglase ning meditsiini- või diagnostikakeskuste

laadi] nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutus" kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

54 Seoses sellega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus eeskätt selgitust, kas olukorras, kus professionaalne meditsiinipersonal osutab selliseid tüvirakupankade teenuseid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, samas kui need tüvirakupangad, kuigi nad on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuasutustelt direktiivis 2004/23 ette nähtud loa käidelda inimkudesid ja -rakke, ei saa riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist mingit toetust ning nende tüvirakupankade poolt osutatud teenusega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b vastuolus riigiasutuste seisukoht, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene ei ole „[haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskuste laadi] nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutus” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

55 Neljas küsimus käsitleb eeskätt seda, kuidas võib kolmandale küsimusele antavat vastust mõjutada võimalus, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene saab loa osutada teenuseid nii võimaliku allogeense kui ka autoloogse kasutamise tarbeks.

56 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b sõnastuse kohaselt on liikmesriigid kohustatud vabastama käibemaksust selle sättega hõlmatud tegevuse, mida „teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused”.

57 Sellega seoses tuleb meenutada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 26 osutatud kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste tõlgendamise nõuded kehtivad maksuvabastuste kohaldamisel nõutavate eritingimuste korral ning eriti selliste puhul, mis puudutavad maksuvabasid teenuseid osutava majandustegevuses osaleja staatust või olemust (vt eespool viidatud kohtuotsus Eulitz, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b osas nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et selles sättes peetakse silmas nõuetekohaselt tunnustatud asutusi, mis teenivad sotsiaalseid eesmärgi, nagu inimeste tervise kaitse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 47).

59 Taani ja Kreeka valitsus väidavad alustuseks seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõistega „[haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskuste laadi] nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutused”, et CopyGene’i ei saa võrdsustada haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskustega.

60 Liikmesriigi kohtu ülesanne on vajaduse korral hinnata, kas selline ettevõtja nagu CopyGene on „sama laadi” nagu haiglad ning meditsiini- või diagnostikakeskused. Seoses sellega tuleb meenutada, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, et kuna diagnostilised meditsiinilised analüüsid kuuluvad nende raviotstarbelist eesmärki arvestades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b märgitud mõiste „meditsiiniline abi” hulka, siis tuleb selliseid analüüse tegevat eraõiguslikku laboratooriumi pidada „haiglate” ja „meditsiini- ja diagnostikakeskustega” „sama laadi” asutuseks selle sätte tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus L.u.P., punktid 18 ja 35). Nii see on ning CopyGene on käesolevas asjas kohtuistungil küsimustele vastates Euroopa Kohtule sisuliselt teatanud, et tavaliselt analüüsib ta nabaväädi tüvirakke ainsa eesmärgiga teada saada, kas „eluvõimelisi” rakke on piisavalt selleks, et asjaomase proovi säilitamine oleks õigustatud.

61 Seoses mõistega „nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutused”, mida käesoleva kohtuotsuse punktis 56 meenutatud tingimuste hulgast ainsana on üksikasjalikult käsitletud nii Euroopa Kohtule

esitatud märkustes kui ka eelotsusetaotluses, nähtub kohtupraktikast, et asutuse tunnustamine kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses ei pea toimuma ametlikus menetluses ja tunnustamine ei pea tingimata tulenema riigi maksuõigusnormidest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 64, 65, 67 ja 76).

62 Seega tõsiasi, et Taani Kuningriik ei ole kasutanud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis a ette nähtud võimalust anda mõni selle artikli lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastus ühte või mitut lõikes 2 loetletud tingimust järgides üksikjuhtude kaupa muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele, ei mõjuta võimalust tunnustada asutust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b mainitud maksuvabastuse andmisel (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 66).

63 Seega on põhimõtteliselt iga liikmesriigi ülesanne kehtestada oma siseriiklikus õiguses eeskirjad, mille alusel võib tunnustada vastava taotluse esitanud asutusi. Liikmesriikidel on selles osas kaalutusõigus (eespool viidatud kohtuotsused Dornier, punktid 64 ja 81, ning L.u.P., punkt 42).

64 Kui maksukohustuslane taotleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b tunnustatud asutuse staatust, on pädevad ametiasutused kohustatud kinni pidama viimati nimetatud sättega lubatud kaalutusõiguse piiridest ja liidu õiguse põhimõtetest, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest, mis käibemaksuvaldkonnas tähendab neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Dornier, punkt 69, ja L.u.P., punkt 48).

65 Selliste asutuste määratlemisel, mida tuleb nimetatud sätte tähenduses „tunnustada”, on riigiasutused kohustatud kooskõlas liidu õigusega ja siseriiklike kohtute kontrollile alludes võtma arvesse mitut tegurit, sealhulgas seda, kas maksukohustuslase tegevus on üldistes huvides, kas teisi sama tegevusalaga maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud ning kas haigekassad või muud sotsiaalkindlustusasutused katavad valdava osa kõnealuste teenuste kuludest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kügler, punktid 57 ja 58; Dornier, punktid 72 ja 73, ning L.u.P., punkt 53).

66 Antud juhul on selge, et Taani Kuningriik ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b ülevõtmiseks kehtestanud ühtki eeskirja ega menetlust, mis oleks kohaldatav teenuste osutajate suhtes, kes ei ole avalik-õiguslikud organisatsioonid. Erinevalt sellest, mida andis mõista CopyGene kohtuistungil, ei saa lihtsalt tõsiasi, et paljud teised liikmesriigid on nabaväädi tüvirakke käitlevate eraõiguslike tüvirakupankade osutatavad teenused süstemaatiliselt maksust vabastanud, mõjutada vastust kolmandale küsimusele. Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 63 ja 64, on Taani ametiasutustel antud valdkonnas kaalutusõigus tingimusel, et nad järgivad liidu õigust, sealhulgas eriti just neutraalse maksustamise põhimõtet.

67 Kolmanda küsimuse sõnastusest ilmneb, et asjaolude hulgas, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul võivad selles suhtes tähtsust omada, on eeskätt see, et esiteks osutab CopyGene'i teenuseid professionaalne meditsiinipersonal, teiseks, et need teenused ei saa mingit toetust riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist ja nendega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, ning kolmandaks, et CopyGene on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuametitelt loa käidelda inimkudesid ja ?rakkusid vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, millega on üle võetud direktiiv 2004/23.

68 Seoses asjaoluga, et CopyGene'i teenuseid osutab nendega sõlmitud lepingute alusel professionaalne meditsiinipersonal, nagu õed, ämmaemandad ja bioanalüütikud, ei nähtu kohtutoimikust, millisel tegevusalal on see personal asjassepuutuvate siseriiklike õigusaktide kohaselt „professionaalne”, samuti ei selgu kohtutoimikust nende õigusaktide sisu. Neis oludes tuleb igal juhul toonitada, et lihtsalt see asjaolu, et tegu on kvalifitseeritud meditsiinitöötajatega, ei

ole iseenesest takistuseks Taani ametiasutustele, kui nad keelduvad andmast sellisele maksukohustuslasele nagu CopyGene tunnustust, mis annaks talle õiguse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksusoodustusele.

69 Mis aga puudutab asjaolu, et seoses põhikohtuasjas arutusel oleva CopyGene'i tegevusega ei anta mingit toetust riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist ja sellega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, siis nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 65 viidatud kohtupraktikast, et riigiasutustel on õigus võtta see seik arvesse, kui nad otsustavad, kas asutust tuleb tunnustada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

70 Sama asjaolu tuleb arvesse võtta ka selle üle otsustamisel – mis ei ole küll käesoleva eelotsusetaotluse esemeks –, kas maksukohustuslane osutab oma teenuseid „avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes” sama punkti tähenduses.

71 Olgu siiski täpsustatud, et käesoleva kohtuotsuse punktides 69 ja 70 esitatud kaalutlused ei tähenda seda, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastus tuleb süstemaatiliselt välistada, kui sotsiaalkindlustusasutused osutatavaid teenuseid ei hüvita. Pigem on tegu asjaoluga, mida tuleb kaalumisel arvestada ja mida võib tasakaalustada näiteks vajadus tagada võrdne kohtlemine. Kohtupraktikast nähtub ju veel, et kui näiteks maksukohustuslane on teistel sarnastel juhtudel samasuguseid teenuseid osutavate asutustega sarnases olukorras, siis ainuüksi seik, et sotsiaalkindlustusasutused ei hüvita täiel määral teenustega kaasnenud kulusid, ei õigusta teenuste osutajate erinevat kohtlemist käibemaksuga maksustamise osas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 75).

72 Lisaks – erinevalt sellest, mida annab mõista Kreeka valitsus – ei too ainuüksi asjaolu, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene on eraõiguslik asutus, automaatselt kaasa tagajärge, et sellise maksukohustuslase tegevus ei saa kuuluda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse alla. Kui ühenduse seadusandja kavatses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 ette nähtud maksuvabastusi anda vaid teatud isikutele, kelle eesmärk ei ole tulu saamine või kellel puudub äriline iseloom, siis on ta seda sõnaselgelt märkinud, nagu nähtub ka selle sätte punktides l, m ja q (vt 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 37).

73 Samuti on oluline täpsustada, et lähtudes eeskätt neutraalse maksustamise põhimõttest peab maksuamet sarnaste ja konkureerivate asutuste kontrollimisel tagama ühtse lähenemise. Selle kohta kinnitas CopyGene'i esindaja kohtuistungil, et Taanis ei ole ühtegi teist eraõiguslikku tüvirakupanka.

74 Lõpuks on tõsi, et kui CopyGene sai pädevatelt tervishoiuametitelt loa käidelda nabaväädi tüvirakke vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, millega on üle võetud direktiiv 2004/23, siis teatud määral näitab see asjaolu, et CopyGene'i tegevusel on seos haiglaravi ja meditsiinilise abiga. Niisugune luba võib seega olla seik, mis osutab, et teenuste osutaja võib antud juhul olla „nõuetekohaselt tunnustatud” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

75 Sellegipoolest ei saa ainuüksi asjaolu, et asjaomase valdkonna kvaliteedi- ja ohutuse nõudeid kehtestavate liidu õigusaktide alusel on antud luba sellisteks toiminguteks, nagu on arutusel põhikohtuasjas, viia automaatselt asutuse tunnustamiseni kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses, kuna see jätkaks riigiasutused ilma neile viimati nimetatud sättega antud kaalutusõigusest. Nagu väidab Taani valitsus, on vastava loa saamine eraõigusliku tüvirakupangana tegutsemiseks tingimata vajalik. Ent loa väljastamine ei ole iseenesest samaväärne tunnustamisega kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

76 Sama kehtib ka muude käesoleva kohtuotsuse punktis 13 loetletud Taani õigusaktide sätete

kohta, mis puudutavad eraõiguslikke tüvirakupankasid ja millele viitab CopyGene.

77 Sellest tuleneb, et kui Taani maksuamet keeldub võrdsustamast CopyGene'i „nõuetekohaselt tunnustatud” asutusega põhikohtuasjas arutusel oleva maksuvabastuse andmisel, siis ei ole see iseenesest vastuolus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b.

78 Ka ei saa seda sätet neis oludes tõlgendada nii, nagu nõuaks säte kui selline, et pädevad ametiasutused keelduksid võrdsustamast sellist maksukohustuslast nagu CopyGene „nõuetekohaselt tunnustatud” asutusega nimetatud maksuvabastuse andmisel.

79 Neil asjaoludel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul vajalikul määral kontrollida, kas tunnustamisest keeldumine kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmisel on kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktides 63–65 selgitatud kohtupraktikast tulenevate nõuetega, eriti neutraalse maksustamise põhimõttega. Seejuures tuleb arvesse võtta näiteks väljakujunenud haldustava, samuti muid käibivaid tavasid seoses meditsiiniliste abiasutuste staatuse ja käibemaksust vabastamisega valdkondades, mis sarnanevad põhikohtuasjas arutusel oleva valdkonnaga.

80 Neljandas küsimuses on piisav märkida, et see, kas kavandatav kasutamine on allogeenne või autoloogne, ei mõjuta kolmandale küsimusele antavat vastust.

81 Eelnevat arvestades tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele, mida on käsitletud koos, vastata, et olukorras, kus professionaalne meditsiinipersonal osutab selliseid tüvirakupankade teenuseid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, samas kui need tüvirakupangad, kuigi nad on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuasutustelt direktiivis 2004/23 ette nähtud loa käidelda inimkudesid ja -rakke, ei saa riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist mingit toetust ning nende tüvirakupankade poolt osutatud teenusega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b vastuolus riigiasutuste seisukoht, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene ei ole „[haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskuste laadi] nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutus” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Sellegipoolest ei saa seda sätet tõlgendada ka nii, nagu nõuaks see säte kui selline, et pädevad ametiasutused keelduksid võrdsustamast eraõiguslikku tüvirakupanka „nõuetekohaselt tunnustatud” asutusega nimetatud maksuvabastuse andmisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb vajalikul määral kontrollida, kas tunnustamisest keeldumine kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmisel on kooskõlas liidu õigusega, eriti neutraalse maksustamise põhimõttega.

Kohtukulud

82 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtu pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Mõistet „haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb nabaväädivere kogumises, transportimises ja analüüsimises ning nabaväädi tüvirakkude ladustamises, kuna haiglatingimustes antav meditsiiniline abi, millega see tegevus üksnes võib, kuid ei tarvitse olla seotud, ei ole tegelik, käimasolev ega isegi kavandatud.

2. Olukorras, kus professionaalne meditsiinipersonal osutab selliseid tüvirakupankade teenuseid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, samas kui need tüvirakupangad, kuigi nad on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuasutustelt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 31. märtsi 2004. aasta direktiivis 2004/23/EÜ inimkudede ja -rakkude annetamise, hankimise, uurimise, töötlemise, säilitamise, ladustamise ja jaotamise kvaliteedi- ja ohutusstandardite kehtestamise kohta ette nähtud loa käidelda inimkudesid ja -rakke, ei saa riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist mingit toetust ning nende tüvirakupankade poolt osutatud teenusega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita, ei ole kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b vastuolus riigiasutuste seisukoht, et selline maksukohustuslane nagu CopyGene A/S ei ole „[haiglate ning meditsiini- või diagnostikakeskuste laadi] nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutus” kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses. Sellegipoolest ei saa seda sätet tõlgendada ka nii, nagu nõuaks see sätte kui selline, et pädevad ametiasutused keelduksid võrdsustamast eraõiguslikku tüvirakupanka „nõuetekohaselt tunnustatud” asutusega nimetatud maksuvabastuse andmisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb vajalikul määral kontrollida, kas tunnustamisest keeldumine kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmisel on kooskõlas liidu õigusega, eriti neutraalse maksustamise põhimõttega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: taani.