

Kohtuasi C-156/09

Finanzamt Leverkusen

versus

Verigen Transplantation Service International AG

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt c – Avalikes huvides tegutsemise puhul ette nähtud maksuvabastus – Meditsiinilise abi andmine – Kõhrerakkude eraldamine ja paljundamine patsiendile siirdamiseks

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt meditsiinilise abi andmise maksuvabastus – Ulatus

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

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud nõukogu direktiiviga 95/7, artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et inimeselt biopsia teel kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine patsiendile ravi eesmärgil siirdamiseks kujutab endast „meditsiinilise abi andmist” selle sätte tähenduses.

Nimelt hõlmab mõiste „meditsiinilise abi andmine” teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, ravida või võimaluse korral välja ravida haigusi või tervisehäireid. Kuigi meditsiinilise abi andmine peab olema raviotstarbeline, et tulene sellest eespool viidatud kohtupraktikast lähtudes tingimata, et teenuse ravieesmärgi tuleb mõista eriti kitsas tähenduses. Tähtsust ei oma ka asjaolu, et neid teenuseid osutavad laboritöötajad, kes ei ole kvalifitseeritud meedikud, kuna see, et kogu raviotsust viiksid läbi meedikud, ei ole vajalik. See, kas paljundatud rakud siirdatakse tagasi patsiendile, kellelt need algselt eemaldati või teisele isikule, ei oma põhimõtteliselt teenuse „meditsiinilise abi andmise” määramisel tähtsust.

(vt punktid 24, 28, 29, 32 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

18. november 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastus – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt c – Avalikes huvides

tegutsemise puhul ette nähtud maksuvabastus – Meditsiinilise abi andmine – Kõhrerakkude eraldamine ja paljundamine patsiendile siirdamiseks

Kohtuasjas C-156/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 1. aprilli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. mail 2009, menetluses

Finanzamt Leverkusen

versus

Verigen Transplantation Service International AG,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud J. J. Kasel, A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits ja M. Berger,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Hispaania valitsus, esindaja: F. Díez Moreno,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 29. juuli 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 13 A osa lõike 1 punkti c ja artikli 28b F osa esimest lõiku.

2 Taotlus on esitatud Verigen Transplantation Service International AG (edaspidi „VTSI“) ja Finanzamt Leverkusen (edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega vabastada käibemaksust VTSI poolt teistes liikmesriikides asuvatele ettevõtjatele liigesekõhre rakkude paljundamisest saadud käive..

Õiguslik raamistik

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 9 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[...]

c) on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud:

[...]

– materiaalse vallasvaraga seonduva tööga,

nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht;

[...]”.

5 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa „Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul” lõike 1 punkt c sätestab:

„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:

[...]

c) meditsiinilise abi andmine asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini? ja abipersonali poolt;

[...]”.

6 Artikli 28b F osa näeb ette järgmist:

„Erandina artikli 9 lõike 2 punktist c, kui teenuse saaja on maksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui seal, kus neid teenuseid tegelikult osutatakse, loetakse materiaalse vallasvara hindamist või materiaalse vallasvaraga seotud tööd hõlmavate teenuste puhul nende osutamise kohaks liikmesriik, kes väljastas teenuse saajale käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel talle teenus osutati.

[...]”.

Siseriiklikud õigusnormid

7 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI.* 1999 I, lk 1270, edaspidi „UStG”) § 3a lõike 2 punkt 3 sätestab põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis järgmist:

„Järgmised muud teenused osutatakse ettevõtja ainsas või peamises tegutsemiskohas:

[...]

c) materiaalse vallasvara hindamist või materiaalse vallasvaraga seotud tööd. Kui teenuse saaja annab teenuse osutajale oma käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri, mille talle väljastas teine liikmesriik, loetakse talle selle registreerimisnumbri alusel osutatud teenus osutatuks teises liikmesriigis [...]”.

8 UStG artikli 4 lõike 14 kohaselt on selle seaduse § 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvate tehingutena käibemaksust vabastatud:

„arsti, hambaarsti, füsioterapeudi (liikumisterapeudi), ämmaemanda või muust sarnasest meditsiinivaldkonnast tulenev tegevus tulumaksuseaduse [Einkommensteuergesetz] § 18 lõike 1 punkti 1 tähenduses, ja kliiniliste keemikute tegevus [...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 VTSI on Saksamaal tegutsev biotehnoloogia valdkonna ettevõtja, kes tegutseb koetehnoloogia alal. Ta tegeleb inimkudedega seotud haiguste, eeskätt kõhrehaiguste diagnoosimiseks ja raviks mõeldud tehnoloogiliste lahenduste uurimise, arendamise, tootmise ja turustamisega.

10 Põhikohtuasjas on vaidluse all VTSI sellised tehingud, mis on seotud kondrotsüütide paljundamisega patsiendile siirdamiseks sellistel juhtudel, kui ettevõtjad (arstid või kliinikud), kellele teenust osutati, asuvad teistes liikmesriikides ja VTSI on arvetele märkinud nende käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri.

11 Bundesfinanzhof on kõnealust protseduuri kirjeldanud järgmiselt. Raviarst või raviasutus saadab VTSI-le patsiendilt biopsia teel eemaldatud kõhrkoed. VTSI töötleb kudesid nii, et neist oleks võimalik eraldada kondrotsüüdid. Pärast nende töötlemist inkubaatoris nende enda vereseerumis, paljundatakse need kasvatamise teel, üldjuhul kolme kuni nelja nädala jooksul. Kasvatatud rakud võidakse paigutada laboris kollageenist koosnevasse membraani, et moodustuks „kõhrkoest plaaster”. Mõlemal juhul saadetakse need raviarstile või raviasutusele patsiendile siirdamiseks.

12 VTSI leidis, et need teenused, mida osutati teistes liikmesriikides asuvatele klientidele, ei ole käibemaksuga maksustatavad.

13 Finanzamt seevastu leidis, et tegemist on käibemaksuga maksustatavate tehingutega ja määras 17. detsembri 2003. aasta otsusega kindlaks VTSI poolt 2002. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu summa.

14 Finanzgericht Kölnile selle otsuse peale esitatud kaebuses väitis VTSI, et kõhrerakkude paljundamine ei kujuta endast meditsiinilise abi andmist, vaid eeskätt „rutiinseid laboratoorseid toiminguid”, mida teostavad biotehnoloogiaalase haridusega või meditsiinitehnikaalase ettevalmistusega assistendid. Ta lisas, et nõutava kvaliteedikontrolli teostamiseks on kaasatud farmatseut või koosseisuväline apteeker.

15 Finanzgericht Köln rahuldab VTSI kaebuse. Ta sedastas, et rakkude paljundamine kujutab endast teenust, mida tuleb pidada „materiaalse vallasvaraga seonduvaks tööks” UStG § 3a lõike 2 punkti 3 alapunkti c tähenduses. Kohus leidis, et siirdamise eesmärgil eemaldatud elundid kujutavad endast pärast nende patsiendi kehast eraldamist vallasvara. See, kas ühelt isikult eemaldatud elund siirdatakse hiljem tagasi samale isikule (autoloogne kasutus) või teisele isikule (allogeenne kasutus), ei ole materiaalse vallasvarana määratlemisel oluline.

16 Olles tuvastanud, et teistes liikmesriikides asuvad kliendid kasutasid neile

asukohaliikmesriigis omistatud käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit, leidis Finanzgericht Köln, et need tehingud ei ole Saksamaal käibemaksuga maksustavad.

17 Finanzamt esitas Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse. Ta väidab kassatsioonimenetluses, et lühiajalise kehast eemaldamise tagajärjel ei muutu rakud vallasvaraks ja et rakkude paljundamine ei ole „töö” UStG § 3a lõike 2 punkti 3 alapunkti c tähenduses. Finanzamti väitel ei ole tegemist ka käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri kasutamisega teises liikmesriigis UStG § 3a lõike 2 punkti 3 alapunkti c tähenduses, kuna selleks oleksid hageja ja teine ettevõtja pidanud enne teenuse osutamist sõlmima sõnaselge kokkuleppe.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et paljundatud kõhrerakkude üleandmine raviarstile või rivasutusele ei kujuta endast kaubatarnet, kuna VTSl ei saa talle saadetud kõhrkudesid kasutada. Rakkude paljundamine on teenuse osutamine ega ole Saksamaal käibemaksuga maksustatav tehing, kui teenuste osutamise koht on teises liikmesriigis. Kuid sellise olukorraga on tegemist üksnes siis, kui kuuenda direktiivi artikli 28b F osa tõlgendada nii, et VTSI teenused kuuluvad selle sätte kohaldamisalasse. Vastupidisel juhul tuleb kõnealust teenust Saksamaal maksustada, välja arvatud juhul, kui seda võib pidada „meditsiinilise abi andmiseks” selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses.

19 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu [kuuenda direktiivi] artikli 28b F osa esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et:

- a) inimeselt eemaldatud kõhrkoed (biopsia teel saadud materjal), mis antakse rakkude paljundamise eesmärgil ettevõtjale, kes tagastab need implantaadina, mis siirdatakse tagasi samale isikule, kujutavad endast „materiaalset vallasvara” selle sätte tähenduses;
- b) kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine kujutavad endast materiaalse vallasvara „töötlemist” selle sätte tähenduses;
- c) kliendile osutatakse teenust „[käibe]maksukohustuslase registreerimisnumbri alusel” juba siis, kui nimetatud registreerimisnumber on märgitud teenuse osutaja arvele, ilma et oleks sõlmitud sõnaselget kirjalikku kokkulepet registreerimisnumbri kasutamise kohta?

2. Kui vastus mõnele eespool toodud küsimustest on eitav [,] siis kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et inimeselt eemaldatud kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine kujutavad endast „meditsiinilise abi andmist”, kui rakkude paljundamise teel saadud rakud siirdatakse tagasi samale isikule?”

Eelotsuse küsimused

Teine küsimus

20 Teise küsimusega, mida tuleb käsitleda esimesena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine kujutab endast „meditsiinilise abi andmist” selle sätte tähenduses, kui paljundamise tulemusel saadud rakud siirdatakse tagasi samale isikule.

21 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et kuues direktiiv näeb ette käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kaubatarnetele 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 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C?262/08: CopyGene, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 23).

22 Kuuenda direktiivi artikli 13 kohaselt on teatud tegevused käibemaksust vabastatud. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kuuenda direktiivi kõnealuses artiklis 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 eespool viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 24).

23 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada täht-tähealt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See tähttähealise tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid 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 CopyGene, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Mis puudutab eeskätt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastust, siis tuleneb kohtupraktikast, et selles kasutatud mõiste „meditsiinilise abi andmine” hõlmab teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, ravida või võimaluse korral välja ravida haigusi või tervisehäireid (eespool viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika). Kuigi meditsiinilise abi andmine peab olema raviotstarbeline, et tulene sellest eespool viidatud kohtupraktikast lähtudes tingimata, et teenuse ravieesmärki tuleb mõista eriti kitsas tähenduses (eespool viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selles, et sellise protsessi, mis koosneb kõhrkudedest selliste liigesekõhre rakkude eraldamisest, mida paljundatakse patsiendile siirdamiseks, kõikehõlmav eesmärk on ravi.

26 On selge, et VTSl poolt osutatavad konkreetsed teenused kujutavad endast osa üldisest protsessist. Kuid – nagu märkis kohtujurist E. Sharpston oma ettepaneku punktis 23 – need teenused moodustavad hädavajaliku, olemusliku ja lahutamatu osa protsessist, mille ühtegi etappi ei ole võimalik edukalt läbi viia teistest etappidest eraldi.

27 Eeltoodust tuleneb, et inimeselt biopsia teel kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine patsiendile ravi eesmärgil siirdamiseks kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c sätestatud „meditsiinilise abi andmist”. See tõlgendus on ka kooskõlas nimetatud sättes ette nähtud eesmärgiga vähendada tervishoiukulusid (vt 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C?106/05: L.u.P, EKL 2006, lk I?5123, punkt 29).

28 Tähtsust ei oma ka asjaolu, et neid teenuseid osutavad laboritöötajad, kes ei ole kvalifitseeritud meedikud, kuna see, et kogu ravi protsessi viiksid läbi meedikud, ei ole vajalik (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?141/00: Kügler, EKL 2002, lk I?6833, punkt 41, ja eespool viidatud kohtuotsus L.u.P, punkt 39).

29 Tuleb ka lisada, et see, kas paljundatud rakud siirdatakse tagasi patsiendile, kellelt need

algsest eemaldati või teisele isikule, ei oma põhimõtteliselt teenuse „meditsiinilise abi andmise” määratlemisel tähtsust (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 51).

30 Mis puudutab Saksamaa valitsuse argumenti, mille kohaselt teenuste „meditsiinilise abi andmisena” määratlemine võib olla vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna VTSl poolt loodud „kõhrkoe plaaster” on oma toimelt sarnane ravimile ning ravimid ei ole käibemaksust vabastatud, siis piisab sellest, kui märkida, et teenuse „meditsiinilise abi andmisena” määratlemine sõltub üksnes selle teenuse iseloomulikest omadustest, ning et sel puhul ei oma tähtsust asjaolu, kas seda teenust asendav ravim on kättesaadav või mitte.

31 Nagu kohtujurist E. Sharpston märkis oma ettepaneku punktis 28, saab teatud liiki meditsiinilist abi juba asendada ravimitega, samas kui selliseid alternatiive ei ole kõigi raviliikide osas veel olemas, kuid need võidakse tulevikus luua, nii et nimetatud kaks kategooriat on pidevas arengus.

32 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et inimeselt biopsia teel kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine patsiendile ravi eesmärgil siirdamiseks kujutab endast „meditsiinilise abi andmist” selle sätte tähenduses.

Esimene küsimus

33 Arvestades teisele küsimusele antud vastust, ei ole vaja esimesele küsimusele vastata.

Kohtukulud

34 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et inimeselt biopsia teel kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine patsiendile ravi eesmärgil siirdamiseks kujutab endast „meditsiinilise abi andmist” selle sätte tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.