

Zadeva C-156/09

Finanzamt Leverkusen

proti

Verigen Transplantation Service International AG

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(A)(1)(c) – Oprostitve za dejavnosti, ki so v javnem interesu – Zdravstvena oskrba – Izolacija in razmnoževanje hrustančnih celic zaradi ponovne implantacije v pacienta“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo – Oprostitev zdravstvene oskrbe v okviru medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti – Obseg*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(c))

Člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da izolacija sklepnih hrustančnih celic iz človeku odvzetega hrustančnega tkiva in nato njihovo razmnoževanje zaradi ponovne implantacije v terapevtske namene spadata pod pojem „zdravstvena oskrba“ v smislu te določbe.

Pojem „zdravstvena oskrba“ se namreč nanaša na storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, obravnavanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav. Če mora zdravstvena oskrba imeti terapevtski namen, pa iz tega nujno ne izhaja, da je treba terapevtski namen razumeti v ožjem pomenu besedne zveze. V zvezi s tem ni pomembno, da navedene storitve opravlja laboratorijsko osebje, ki niso kvalificirani zdravniki, saj ni treba, da vsak vidik terapevtske oskrbe opravi zdravniško osebje. Opredelitev neke storitve kot „zdravstvene oskrbe“ tudi ni odvisna od tega, ali so razmnožene celice ponovno implantirane v pacienta, ki so mu bile odvzete, ali v tretjo osebo.

(Glej točke 24, 28, 29 in 32 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 18. novembra 2010(\*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(A)(1)(c) – Oprostitve za dejavnosti, ki so v javnem interesu –

Zdravstvena oskrba – Izolacija in razmnoževanje hrustančnih celic zaradi ponovne implantacije v pacienta“

V zadevi C-156/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 1. aprila 2009, ki je prispela na Sodišče 6. maja 2009, v postopku

**Finanzamt Leverkusen**

proti

**Verigen Transplantation Service International AG,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (poročevalec), E. Levits, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za špansko vlado F. Díez Moreno, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 29. julija 2010

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 13(A)(1)(c) in 28b(F), prvi odstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Verigen Transplantation Service International AG (v nadaljevanju: VTSI) in Finanzamt Leverkusen (v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi zavrnitve zahteve za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) prometa družbe VTSI v okviru razmnoževanja sklepnih hrustančnih celic za prejemnike iz drugih držav članic.

## **Pravni okvir**

### *Šesta direktiva*

3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni

zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, predmet DDV.

4 Člen 9(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

2. Vendar pa:

[...]

(c) je kraj opravljanja storitev v zvezi:

[...]

– z opravljanjem storitev na premoženjih,

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene;

[...]“

5 Člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive z naslovom „Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“ določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

(c) zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]“

6 Člen 28b(F) navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od člena 9(2)(c) se šteje, da je kraj opravljanja storitev, ki vključujejo ceno ali delo na premoženju, opravljenih za naročnike, identificirane za namene davka na dodano vrednost v državi članici, ki ni tista, kjer so te storitve dejansko opravljene, na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero je bila zanj storitev opravljena.

[...]“

*Nacionalna ureditev*

7 Člen 3a(2), točka 3, zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270, v nadaljevanju: UStG) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, med drugim določa:

„Naslednje druge storitve so opravljene tam, kjer podjetje izključno ali večinoma deluje:

[...]

(c) dela na premiňninah in njihova cenitev. ęe prejemnik storitve v razmerju do izvajalca storitve uporablja identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, ki mu jo je dodelila druga država ęlanica, se šteje, da je bila zadevna storitev, ki je bila opravljena pod to številko, opravljena na območju druge države ęlanice [...]"

8 V skladu s ęlenom 4, toęka 14, UStG so transakcije, ki spadajo v ęlen 1(1), toęka 1, UStG, oprošęene plaęila davka:

„transakcije, ki izhajajo iz opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, zdravilca, fizioterapevta (kinezioterapevta), babice ali drugih podobnih medicinskih dejavnosti v smislu ęlena 18(1), toęka 1, zakona o dohodnini (Einkommensteurgesetz) in iz opravljanja poklica klinięnega kemika [...]"

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odloęanje**

9 Družba VTSI je biotehnološko podjetje s sedeęem v Nemčiji, ki deluje na področju tkivnega inženirstva. Raziskuje, razvija, proizvaja in trži tehnologije za diagnosticiranje in zdravljenje bolezni ęloveških tkiv, zlasti bolezni hrustanca.

10 Spor o glavni stvari se nanaša na transakcije družbe VTSI, ki se nanašajo na razmnoęevanje hondrocitov zaradi ponovne implantacije v pacienta v primerih, v katerih imajo prejemniki storitev (zdravniki ali klinike) sedeę v drugih državah ęlanicah, družba VTSI pa je na svojih raęunih navedla njihove identifikacijske številke za DDV.

11 Bundesfinanzhof takole opisuje postopek. Zdravnik ali klinika družbi VTSI pošlje biopsijski hrustanęni material, ki je bil odvzet pacientu. Družba VTSI obdela tkivo tako, da je iz njega mogoęe izolirati hondrocite. Po pripravi se ti z gojenjem v inkubatorju navadno v treh ali štirih tednih razmnoęujejo v lastnem krvnem serumu. Pridobljene celice se lahko implantirajo v kolagensko membrano zaradi proizvodnje „hrustanęnega oblięa“. V obeh primerih pa se pošljejo leęeęemu zdravniku ali kliniki za ponovno implantacijo.

12 Družba VTSI je te storitve obravnavala, kot da niso zavezane plaęilu DDV, ko se opravljajo za prejemnike storitev iz drugih držav ęlanic.

13 Finanzamt pa jih je štel za obdavčljive in je z odloębo z dne 17. decembra 2003 družbi VTSI odmeril prometni davek za leto 2002.

14 Družba VTSI je v postopku ugovora zoper to odloębo, nato pa pred Finanzgericht Köln trdila, da razmnoęevanje hrustanęnih celic ni zdravstvena oskrba, temveę da gre za „rutinske laboratorijske storitve“, ki jih izvajajo asistenti, ki so biotehniki ali medicinski tehniki. Pojasnila je, da potreben nadzor kakovosti izvajata farmacevt in zunanji lekarnar.

15 Finanzgericht Köln je na prvi stopnji ugodilo toębi družbe VTSI. Razsodilo je, da je razmnoęevanje celic storitev, ki jo je treba obravnavati kot „delo na premiňninah“ v smislu ęlena 3a(2), toęka 3(c), UStG. Navedeno sodišęe je menilo, da organi, ki so odvzeti za presaditev, z loęitvijo od telesa postanejo premiňnine. Vprašanje, ali je bil loęen del telesa pozneje uporabljen za presaditev pri istem pacientu (avtologna presaditev) ali pri drugem (alogenska presaditev), naj ne bi vplivalo na uvrstitev pod izraz „premiňnina“.

16 Finanzgericht Köln je ugotovilo, da so prejemniki storitev s sedežem v drugih državah članicah uporabljali identifikacijske številke za DDV, ki so jim bile dodeljene v njihovih državah članicah, in da tako sporne transakcije v Nemčiji niso bile obdavčljive.

17 Finanzamt je zoper to sodbo vložil revizijo. Pred Bundesfinanzhof trdi, da s kratkotrajno ločitvijo od telesa pacienta celice ne postanejo premične, tako da razmnoževanje celic ne spada pod pojem „dela“ v smislu člena 3a(2), točka 3(c), UStG. Finanzamt meni, da tudi uporaba identifikacijske številke za DDV, ki jo je dodelila druga država članica, v smislu člena 3a(2), točka 3(c), UStG ni podana, saj naj bi to na celoma zahtevalo izrecen predhodni dogovor med toženo stranko in prejemnikom storitev.

18 Predložitveno sodišče meni, da izročitev razmnoženih hrustančnih celic ležem zdravniku ali kliniki ni dobava blaga, saj družba VTSL ne more prosto razpolagati s hrustančnim materialom. Razmnoževanje celic naj bi pomenilo opravljanje storitev in naj v Nemčiji ne bi bilo obdavčljivo, če se ta storitev opravi v drugi državi članici. Toda to ne more biti tako, če bi člen 28b(F) Šeste direktive razlagali tako, da zajema storitve družbe VTSL. V nasprotnem primeru bi transakcija morala biti obdavčljiva v Nemčiji, razen če jo je mogoče obravnavati kot „zdravstveno oskrbo“ v smislu člena 13(A)(1)(c) te direktive.

19 Bundesfinanzhof je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 28b(F), prvi odstavek, [Šeste direktive] razlagati tako, da:

(a) je odvzeto hrustančno tkivo (biopsijski material), ki je podjetju izročeno za razmnoževanje celic, nato pa je vrnjeno kot implantat za zadevnega pacienta, „premična“ v smislu te določbe;

(b) sta izolacija sklepnih hrustančnih celic iz hrustančnega tkiva in nato njihovo razmnoževanje „delo“ na premicah v smislu te določbe;

(c) je storitev za prejemnika „opravljena pod njegovo identifikacijsko številko za [DDV]“, če je ta navedena na račun izvajalca, ne da bi bil sklenjen izrecen pisni dogovor o njeni uporabi?

2. Če je odgovor na katero izmed navedenih vprašanj nikalen, ali je člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive treba razlagati tako, da izolacija sklepnih hrustančnih celic iz loveku odvzetega hrustančnega tkiva in nato njihovo razmnoževanje pomenita „zdravstveno oskrbo“, če so celice, ki so bile pridobljene z razmnoževanjem, ponovno implantirane darovalcu?“

## **Vprašanja za predhodno odločanje**

### *Drugo vprašanje*

20 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da izolacija sklepnih hrustančnih celic iz loveku odvzetega hrustančnega tkiva in nato njihovo razmnoževanje pomenita „zdravstveno oskrbo“, če so celice, ki so bile pridobljene z razmnoževanjem, ponovno implantirane darovalcu.

21 Najprej je treba opozoriti, da Šesta direktiva opredeljuje zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (glej zlasti sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 49; z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory, C-401/05, ZOdl.,

str. I?12121, to?ka 22, in z dne 10. junija 2010 v zadevi CopyGene, C?262/08, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 23).

22 V ?lenu 13 te direktive so nekatere dejavnosti vendarle oproš?ene DDV. V skladu s sodno prakso Sodiš?a oprostitve, navedene v tem ?lenu, pomenijo samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države ?lanice do druge (glej zlasti sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C?349/96, Recueil, str. I?973, to?ka 15, in zgoraj navedeno sodbo CopyGene, to?ka 24).

23 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitvev iz ?lena 13 Šeste direktive, razlagajo strogo, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega na?ela, na podlagi katerega se DDV pla?a za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti, ki je nelo?ljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo restriktivne razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz navedenega ?lena 13, razlagati tako, da bi se jim odvzeli u?inki (glej zlasti sodbo z dne 14. junija 2007 v zadevi Haderer, C?445/05, ZOdl., str. I?4841, to?ka 18 in navedena sodna praksa, ter zgoraj navedeno sodbo CopyGene, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

24 Iz sodne prakse zlasti glede oprostitve iz ?lena 13(A)(1)(c) Šeste direktive izhaja, da se pojem „zdravstvena oskrba“ nanaša na storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, obravnavanje in, kolikor je mogo?e, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav (zgoraj navedena sodba CopyGene, to?ka 28 in navedena sodna praksa). ?e mora zdravstvena oskrba imeti terapevtski namen, pa v skladu s sodno prakso, navedeno v prejšnji to?ki, iz tega nujno ne izhaja, da je treba terapevtski namen razumeti v ožjem pomenu besedne zveze (zgoraj navedena sodba CopyGene, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

25 V obravnavani zadevi ni sporno, da ima postopek odvzema hrustan?nega materiala za namene izolacije celic in njihovega razmnoževanja zaradi ponovne implantacije v pacienta na splošno terapevtski namen.

26 Res je, da so posebne storitve, ki jih ponuja družba VTSl, le del celotnega postopka. Kot pa je poudarila generalna pravobranilka v to?ki 23 sklepnih predlogov, so te storitve nepogrešljiv, bistven in nelo?ljiv del tega postopka, katerega nobena faza se ne more uspešno opraviti lo?eno od druge.

27 Iz zgoraj navedenega izhaja, da izolacija sklepnih hrustan?nih celic iz ?loveku odvzetega hrustan?nega tkiva in nato njihovo razmnoževanje zaradi ponovne implantacije v terapevtske namene spadata pod pojem „zdravstvena oskrba“ iz ?lena 13(A)(1)(c) Šeste direktive. Taka razlaga je tudi v skladu z namenom znižanja stroškov zdravljenja, ki izhaja iz te dolo?be (glej sodbo z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P, C?106/05, ZOdl., str. I-5123, to?ka 29).

28 V zvezi s tem ni pomembno, da navedene storitve opravlja laboratorijsko osebje, ki niso kvalificirani zdravniki, saj ni treba, da vsak vidik terapevtske oskrbe opravi zdravniško osebje (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, to?ka 41, in zgoraj navedeno sodbo L.u.P, to?ka 39).

29 Prav tako je treba dodati, da opredelitev neke storitve kot „zdravstvene oskrbe“ na?eloma ni odvisna od tega, ali so razmnožene celice ponovno implantirane v pacienta, ki so mu bile odvzete, ali v tretjo osebo (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo CopyGene, to?ka 51).

30 Glede trditve nemške vlade, da bi opredelitev spornih storitev kot „zdravstvene oskrbe“

lahko kršila načelo davčne nevtralnosti, ker naj bi bili „hrustančni obliži“, ki jih izdeluje družba VTSl, funkcionalno primerljivi s farmacevtskimi izdelki, ki ne bi bili oproščeni DDV, je treba ugotoviti, da je opredelitev storitve kot „zdravstvene oskrbe“ odvisna zgolj od narave te storitve, vprašanje, ali je na razpolago farmacevtska alternativa, pa ni pomembno.

31 Kot je namreč poudarila generalna pravobranilka v točki 28 sklepnih predlogov, za nekatere vrste oskrbe že obstajajo farmacevtske alternative, medtem ko za druge ne, vendar je verjetno, da bodo obstajale v prihodnosti, tako da se obe kategoriji stalno razvijata.

32 Glede na zgornje ugotovitve je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive razlagati tako, da izolacija sklepnih hrustančnih celic iz človeku odvzetega hrustančnega tkiva in nato njihovo razmnoževanje zaradi ponovne implantacije v terapevtske namene spadata pod pojem „zdravstvena oskrba“ v smislu te določbe.

#### *Prvo vprašanje*

33 Ob upoštevanju odgovora na drugo vprašanje ni treba odgovoriti na prvo vprašanje.

#### **Stroški**

34 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Člen 13(A)(1)(c) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da izolacija sklepnih hrustančnih celic iz človeku odvzetega hrustančnega tkiva in nato njihovo razmnoževanje zaradi ponovne implantacije v terapevtske namene spadata pod pojem „zdravstvena oskrba“ v smislu te določbe.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.