

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) – Oprostitev 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 – Oprostitev, 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 lovku 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) – Oprostitev za dejavnosti, ki so v javnem interesu –

Zdravstvena oskrba – Izolacija in razmnoževanje hrustan?nih celic zaradi ponovne implantacije v pacienta“

V zadevi C?156/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nem?ija) z odlo?bo z dne 1. aprila 2009, ki je prispela na Sodiš?e 6. maja 2009, v postopku

Finanzamt Leverkusen

proti

Verigen Transplantation Service International AG,

SODIŠ?E (prvi senat),

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

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališ?, 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 odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 13(A)(1)(c) in 28b(F), prvi odstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic 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 pla?ila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) prometa družbe VTSI v okviru razmnoževanja sklepnih hrustan?nih celic za prejemnike iz drugih držav ?lanic.

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 Na podlagi ?lena 2, to?ka 1, Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni

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 premi?ninah in njihova cenitev. ?e prejemnik storitve v razmerju do izvajalca storitve uporablja identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, ki mu jo je dodelila druga država ?lanica, se šteje, da je bila zadevna storitev, ki je bila opravljena pod to številko, opravljena na obmo?ju druge države ?lanice [...]"

8 V skladu s ?lenom 4, to?ka 14, UStG so transakcije, ki spadajo v ?len 1(1), to?ka 1, UStG, oproš?ene pla?ila davka:

„transakcije, ki izhajajo iz opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, zdravilca, fizioterapevta (kinezioterapevta), babice ali drugih podobnih medicinskih dejavnosti v smislu ?lena 18(1), to?ka 1, zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) in iz opravljanja poklica klini?nega kemika [...]"

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

9 Družba VTSI je biotehnološko podjetje s sedežem v Nem?iji, ki deluje na podro?ju tkivnega inženirstva. Raziskuje, razvija, proizvaja in trži tehnologije za diagnosticiranje in zdravljenje bolezn? loveških tkiv, zlasti bolezn? hrustanca.

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

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

12 Družba VTSI je te storitve obravnavala, kot da niso zavezane pla?ilu DDV, ko se opravljajo za prejemnike storitev iz drugih držav ?lanic.

13 Finanzamt pa jih je štel za obdav?ljive in je z odlo?bo z dne 17. decembra 2003 družbi VTSI odmeril prometni davek za leto 2002.

14 Družba VTSI je v postopku ugovora zoper to odlo?bo, nato pa pred Finanzgericht Köln trdila, da razmnoževanje hrustan?nih celic ni zdravstvena oskrba, temve? 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 tožbi družbe VTSI. Rzsodilo je, da je razmnoževanje celic storitev, ki jo je treba obravnavati kot „delo na premi?ninah“ v smislu ?lena 3a(2), to?ka 3(c), UStG. Navedeno sodiš?e je menilo, da organi, ki so odvzeti za presaditev, z lo?itvijo od telesa postanejo premi?nine. Vprašanje, ali je bil lo?en del telesa pozneje uporabljen za presaditev pri istem pacientu (avtologna presaditev) ali pri drugem (alogenska presaditev), naj ne bi vplivalo na uvrstitev pod izraz „premi?nina“.

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 napoloma zahtevalo izrecen predhoden dogovor med toženo stranko in prejemnikom storitev.

18 Predložitveno sodišče meni, da izroček razmnoženih hrustančnih celic ležemu zdravniku ali kliniki ni dobava blaga, saj družba VTSI 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 VTSI. 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 premičnih v smislu te določbe;

(c) je storitev za prejemnika „opravljena pod njegovo identifikacijsko številko za [DDV]“ že, 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 oprostitev, 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 oprostitev iz ?lena 13 Šeste direktive, razlagajo strogo, saj te oprostitev 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 oprostivami, 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 oprostitev 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 oprostitev 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 VTSI, 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 VTSI, 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 stališev 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.