

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

5. oktoober 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides – Artikli 132 lõike 1 punkt d – Inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne – Ulatus – Töödeldud vereplasma, mida kasutatakse tööstuslikul eesmärgil

Kohtuasjas C-412/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hessisches Finanzgericht'i (Hesseni maksukohus, Saksamaa) 24. märtsi 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. juulil 2015, menetluses

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

versus

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud D. Šváby, J. Malenovský (ettekandja), M. Safjan ja M. Vilaras,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. aprilli 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, esindajad: *Rechtsanwalt* T. Dennisen, *Rechtsanwalt* T. Otto ning *Steuerberater* U. Prinz,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze, J. Möller ja K. Petersen,
- Ungari valitsus, esindajad: M.Z. Fehér, G. Koós ja M. Bóra,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja B. R. Killmann,

olles 2. juuni 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punkti d tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (edaspidi „TMD“), mis on Saksamaal asuv verekeskust haldav äriühing, ja Finanzamt Kassel II – Hofgeismar'i (Kasseli maksuamet, Saksamaa, edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas TMD poolt ravimite valmistamiseks mõeldud vereplasma tarne on käibemaksuga maksustatav.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artiklis 2 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustulase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

4 Direktiivi IX jaotis „Maksuvabastused“ sisaldab muu hulgas 2. peatükki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ ning 4. peatükki „Ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastused“.

5 Direktiivi 2. peatükis asuva artikli 132 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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;

d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne;

e) hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid;

[...]“.

Saksa õigus

6 Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG“) § 4 punkt 17 oli põhikohtuasja asjaolude ajal kohaldatavas redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„Paragrahvi 1 lõike 1 punktis 1 sätestatud maksust vabastatud tehingute hulka kuuluvad:

[...]

a) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne.“

7 UStG § 15 reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. See on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda talle teise maksukohustuslase poolt tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt [...]

(2) Sisendkäibemaksu ei või maha arvata tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida maksukohustuslane kasutab järgmiste tehingute tegemiseks:

1. maksuvabad tehingud;

[...]

(3) Lõikes 2 viidatud sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu ei kohaldata, kui tehingud

1. lõike 2 esimese lause punktis 1 nimetatud juhtudel

a) on vastavalt § 4 punktidele 1–7 maksuvabad, [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Kaebaja peab verekeskust. Tema tegevus hõlmab doonoritelt keemilise protsessi abil vereplasma kogumist ning selle segamist antikoagulandi lahusega, mis sisaldab muu hulgas naatriumtsitraati. Seejärel töödeldakse segu tsentrifuugis, et eemaldada teatud komponendid. Need komponendid kogutakse kokku ning tarnitakse sügavkülmutatult ravimitootjatele.

9 TMD tarnis oma tegevuse käigus seda tüüpi plasmat Šveitsis asuvale äriühingule X AG. Viimane võttis TMD-lt plasma tarne vastu ning vedas selle teistes liidu liikmesriikides asuvasse erinevatesse tootmisüksustesse, et valmistada sellest ravimeid.

10 TMD oli seisukohal, et plasma, mille ta tarnis ravimitootjatele, ei kuulu inimvere tarnele ettenähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Seetõttu taotles TMD 2008. aasta kohta esitatud käibedeklaratsiooni põhjal maksuametilt vereplasma tarnetega seotud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

11 Maksuamet leidis seevastu, et vereplasma tarded teistesse liidu liikmesriikidesse on käibemaksuvabad tehingud ning keeldus sisendkäibemaksu mahaarvamisest.

12 2009. ja 2010. aasta kohta esitatud käibedeklaratsioonides, mida maksuamet aktsepteeris, ei arvanud TMD sisendkäibemaksu maha.

13 TMD esitas 7. detsembril 2012 taotluse parandada aastaid 2008–2010 hõlmanud perioodi puudutava käibemaksu arvutamist. Ta palus tunnustada vereplasma tarnelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Põhjenduseks märkis ta, et vereplasma ühendusesisene tarne, millelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist on taotletud, ei ole UStG § 4 punkti 17 alapunkti a kohaselt käibemaksust vabastatud, kuna selle puhul on tegemist ravimitootjatele fraktsioneerimiseks ja seejärel ravimite valmistamiseks ette nähtud niinimetatud lähteplasma tarnega.

14 Maksuamet jättis 7. mai 2013. aasta otsusega TMD muutmistaotlused rahuldamata, mille peale esitas TMD kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

15 TMD põhjendas kaebust sellega, et ravimite valmistamiseks ette nähtud vereplasma tarne ei ole inimvere tarne UStG § 4 punkti 17 alapunkti a ega direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d tähenduses.

16 Neil asjaoludel otsustas Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et inimvere tarne hõlmab ka inimverest saadud vereplasma tarnet?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas see kehtib ka sellise vereplasma suhtes, mida ei kasutata vahetult ravi otstarbel, vaid üksnes ravimite valmistamiseks?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas vereks klassifitseerimisel lähtutakse üksnes vereplasma asjaomasesest kasutusotstarbest või tuleb arvesse võtta ka vereplasma teoreetilist kasutusvõimalust?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

17 TMD taotles 13. juunil 2016 saadetud kirjas suulise menetluse uuendamist sisuliselt põhjusel, et kohtujuristi ettepaneku punktis 49 esineb objektiivne viga.

18 Kõigepealt tuleb meenutada, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirjas ja Euroopa Kohtu kodukorras ei ole pooltele ette nähtud võimalust esitada kohtujuristi ettepanekule vastuseks seisukohti (kohtumäärus, 4.2.2000, Emesa Sugar, C?17/98, EU:C:2000:69, punkt 2, ja kohtuotsus, 6.9.2012, Döhler Neuenkirchen, C?262/10, EU:C:2012:559, punkt 29).

19 Nagu nähtub Euroopa Kohtu kodukorra artiklist 83, võib Euroopa Kohus igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, avada või uuendada määrusega menetluse suulise osa, kui ta eelkõige leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendamisele, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled ei ole vaieldud.

20 Euroopa Kohus leidis siiski pärast kohtujuristi ärakuulamist, et tal on kogu vajalik teave antud asjas otsuse tegemiseks.

21 Eeltoodud kaalutlusi arvestades leiab Euroopa Kohus, et menetluse suulise osa uuendamiseks ei ole alust.

Eelotsuse küsimuste analüüs

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimustega, mida tuleks analüüsida koos, sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et inimvere tarne, mille liikmesriigid peavad antud sätte alusel maksust vabastama, hõlmab ka inimverest saadud plasma tarnet, kui plasma on mõeldud kasutamiseks mitte vahetult ravi otstarbel, vaid üksnes ravimite valmistamiseks.

23 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarded.

24 Alustuseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on artiklis 132 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (kohtuotsus, 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C?144/13, C?154/13 ja C?160/13, EU:C:2015:116, punkt 44).

25 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis d märgitud mõiste „inimveri“ ei ole direktiivis 2006/112 määratletud.

26 Neil asjaoludel tuleb antud mõiste tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel lähtuda selle tavakeele tähendusest, võttes arvesse selle kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärke, mille osa ta on (vt selle kohta kohtuotsus, 25.10.2012, Ketelä, C?592/11, EU:C:2012:673, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Mis puudutab mõiste „inimveri“ tavatähendust, siis tuleb märkida, et see mõiste viitab inimkeha elemendile, mis koosneb paljudest omavahel seotud ja üksteist täiendavast komponendist, mille sünergia võimaldab niisutada kõiki organeid ja kudesid.

28 Üks täiendavatest komponentidest on plasma ehk vedelik, mille abil transporditakse muud inimvere komponendid läbi keha.

29 Üldise konteksti osas tuleb kõigepealt meenutada, et Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 3 lõike 2 punkti c kohaselt on inimkehast või selle osast kui sellisest keelatud saada rahalist tulu.

30 Seejärel, mis puudutab aga kõikide direktiivi 2006/112 artikli 132 sätete eesmärki, siis tasub meenutada, et selle artikli mõte on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, eesmärgiga muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta kohtuotsus, 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C?144/13, C?154/13 ja C?160/13, EU:C:2015:116, punktid 43 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

31 Lõpuks tuleb direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d kohta märkida, et antud säte puudutab sarnaselt sama lõike punktidele b, c ja e tervishoiuga otseselt seotud tegevust või tegevust, mille eesmärk on ravi.

32 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis d sätestatud inimvere tarne maksuvabastust tuleb seega tõlgendada nii, et selle eesmärk on tagada, et tervishoiule kaasa aitavate või ravimisega seotud toodete tarnimine ei muutu siis, kui nende tarnimiselt tuleks maksta käibemaksu, nende toodete suurenenud kulude tõttu kättesaamatuks (vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C?144/13, C?154/13 ja C?160/13, EU:C:2015:116, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Eelnevat arvesse võttes peab inimvere ning selle koostisse kuuluva vereplasma tarne kuuluma direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kui tarne aitab otseselt kaasa tegevustele avalikes huvides ehk juhul, kui tarnitud plasmat kasutatakse vahetult tervishoiu või ravi otstarbel.

34 Sellegipoolest tasub meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt selle kohta muu hulgas kohtuotsused, 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 23, ja 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Sellest tulenevalt ei saa aga direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuuluda nn „tööstuslik“ plasma, ehk plasma, mille tarne ei aita otseselt kaasa tegevustele avalikes huvides, kuna see on mõeldud kasutamiseks tööstustootmises eelkõige ravimite valmistamise eesmärgil.

36 Järelikult kuulub direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse üksnes vahetult ravi otstarbel kasutatav plasma.

37 Kuna maksuvabastuse saamine sõltub tingimusest, et plasmat tuleb kasutada teatavat liiki tegevuses avalikes huvides, siis asjaolu, et tööstuslikuks kasutamiseks mõeldud plasmat saab teoreetiliselt kasutada vahetult ravi otstarbel – isegi kui see on tõendatud –, ei tähenda, et sellele tuleb kohaldada maksuvabastuse korda, mis nähti ette selleks, et piirata üksnes selle plasma kulu, mida tegelikult kasutatakse vahetult ravi otstarbel.

38 Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olev plasma on mõeldud mitte tervishoiu või ravi eesmärgiks, vaid üksnes kasutamiseks farmaatsiatööstuses.

39 Neil asjaoludel ei saa selline plasma kuuluda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

40 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et inimvere tarne, mille liikmesriigid on kohustatud antud sätte alusel maksust vabastama, ei hõlma inimverest saadud plasma tarnet, kui plasma on mõeldud kasutamiseks mitte vahetult ravi otstarbel, vaid üksnes ravimite valmistamiseks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et inimvere tarne, mille liikmesriigid on kohustatud antud sätte alusel maksust vabastama, ei hõlma inimverest saadud plasma tarnet, kui plasma on mõeldud kasutamiseks mitte vahetult ravi otstarbel, vaid üksnes ravimite valmistamiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.