KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ELEANOR SHARPSTON
esitatud 10. septembril 2009[1]

1. Ühenduse käibemaksualased õigusnormid näevad ette muu hulgas selle, et maksust vabastatakse 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".

2. Käesoleva eelotsusetaotlusega soovib Østre Landsret (Taani ida ringkonnakohus) kindlaks teha, kas see maksuvabastus võib hõlmata nabanöörivere kogumist, transportimist, analüüsimist ja ladustamist eesmärgiga seda tulevikus terapeutiliselt kasutada, kui neid teenuseid osutab eraõiguslik tüvirakupank, mis on saanud ametliku loa sellisest verest pärit tüvirakkude käitlemiseks.

1 – Algkeel: inglise.

Asjakohased ühenduse õigusnormid

Käibemaksualased õigusnormid

3. Põhikohtuasi käsitleb enne 2007. aastat osutatud teenuseid ja seega on asjakohane käibemaksualane ühenduse õigusakt kuues direktiiv.[2]

4. Nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 on loetletud käibemaksuvabastused

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1 ; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), asendatud alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mis sisaldab samu sätteid teistsuguses ülesehituses ja ümbersõnastatult. Seega ei pretendeeri käesolevas ettepanekus edaspidi tehtud viited direktiivile 2006/112 identsusele kuuenda direktiivi sõnastusega.

„teatava avalikes huvides tegutsemise puhul". Nimelt on seal 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;

d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine;

[…]" [3]

3 – Need sätted sisalduvad nüüd direktiivi 2006/112 artiklis 131 ja artikli 132 lõike 1 punktides b–d.

5. Artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 13A lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust – sisuliselt seda, et sellised organisatsioonid peavad tingimata olema mittetulunduslikud ja/või tegutsema vabatahtlikkuse alusel ja/või nende hinnad on heaks kiidetud ametivõimude poolt või vähemalt madalamad kui sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksustatavad ettevõtjad ja/või ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist selliste ettevõtjate suhtes.

6. Artikli 13 A osa lõike 2 punkti b kohaselt ei vabastata käibemaksust kaubatarneid või teenuste osutamist artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alusel, kui see „ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik". [4]

4 – Direktiivi 2006/112 artikli 134 punkt a. Samuti võib märkida – ehkki seda küsimust ei ole käesolevas kohtuasjas esitatud ja see ei tundu olevat käesolevas kohtuasjas asjakohane –, et haiglate tehingud, mis ei kuulu artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, võivad olla jätkuvalt käibemaksust vabastatud nendes liikmesriikides, kes vabastasid need tehingud käibemaksust enne 1. jaanuari 1978 (kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt b ja lõige 4 koostoimes lisa F punktiga 10; direktiivi 2006/112 artikkel 371 koostoimes X lisa B osa punktiga 7).

Inimkudede ja -rakkude direktiiv

7. Inimkudede ja -rakkude annetamise, hankimise, uurimise, töötlemise, säilitamise, ladustamise ja jaotamise kvaliteedi- ja ohutusstandardid on sätestatud inimkudede ja -rakkude direktiivis,[5] mille artiklis 1 on ette nähtud, et direktiiv käsitleb „inimkasutuseks ette nähtud inimkude[sid] ja -rakk[e], et tagada inimeste tervise kaitse kõrge tase". Direktiivi põhjendustes on lisaks selgitatud, et inimkudede ja -rakkude siirdamine „on jõuliselt laienev meditsiinivaldkond, mis pakub suurepäraseid võimalusi seni ravimatute haiguste raviks" (põhjendus 1) ning ulatuslikult viidatud meditsiinilistele ja terapeutilistele kasutusvaldkondadele, mida direktiiv käsitleb. Põhjenduses 7 on märgitud, et direktiivi tuleks kohaldada nabanööri tüvirakkude suhtes.

8. Inimkudede ja -rakkude direktiivi artikli 6 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid tagavad, 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."

Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

9. Eelotsusetaotluses on selgitatud, et tüvirakud on rakkude toormaterjal, mis on võimeline end taastootma, kuid võib uuendada ka teist tüüpi keharakke. Tüvirakke saab eraldada embrüotest, nabanööriverest, luuüdist või perifeersest (st ringlevast) verest ning kasutada niisuguste haiguste ravimisel, mille puhul tüvirakud on puudu või hävinenud. Siiski ei saa igasuguseid tüvirakke kasutada igasuguste haiguste raviks; mõnel juhul on eelistatav kasutada nabanööriverest saadud tüvirakke (edaspidi „nabanööri tüvirakud").

10. Skandinaavia suurim eraõiguslik tüvirakupank CopyGene A/S (edaspidi „CopyGene") pakub lapsevanematele teenust, mis seisneb nabanöörivere kogumises, transportimises, analüüsimises ja ladustamises nii, et nabanööri tüvirakke võib kasutada nende

5 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 31. märtsi 2004. aasta direktiiv 2004/23/EÜ inimkudede ja -rakkude annetamise, hankimise, uurimise, töötlemise, säilitamise, ladustamise ja jaotamise kvaliteedi- ja ohutusstandardite kehtestamise kohta (ELT 2004, L 102, lk 48; ELT eriväljaanne 15/08, lk 291).

lapse ravimiseks teatavate hilisemate tõsiste haiguste korral. Taani riiklik tervisekindlustus neid teenuseid ei hõlma ega hüvita.

11. Kõigepealt sõlmivad tulevased lapsevanemad CopyGene'iga lepingu vere kogumise, transportimise ja analüüsimise kohta. Verd kogutakse vahetult peale 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 elusaid tüvirakke on piisavalt selleks, et nende ladustamine oleks õigustatud. Kui neid on piisavalt, saavad vanemad sõlmida CopyGene'iga veel ühe pikendatava lepingu tüvirakkude krüosäilitamise (külmutamise) ja ladustamise kohta.

12. Kõnealuseid tüvirakke saab kasutada ainult haiglaravis. Veri on lapse omandis ja last esindab ema. CopyGene ei ole nende tüvirakkude omanik ja tal ei ole õigust kasutada neid teadusuuringuteks, siirdamiseks ega kommertseesmärkidel.

13. Eelotsusetaotluses on märgitud, et nabanööri tüvirakke on kasutatud alates 1988. aastast muu hulgas vähktõve ravimisel ja väljaravimisel ning eeldatavasti kasutatakse neid tulevikus üha enamate haiguste ravil. Olenemata sellest, kas need rakud on ette nähtud autoloogseks või allogeenseks kasutamiseks,[6] kogutakse neid sünnituse ajal ning valdaval enamikul juhtudest külmutatakse need määramata ajaks, kuni võib tekkida vajadus neid kasutada terapeutilistel eesmärkidel.

14. Samuti on eelotsusetaotluses osutatud, et oma 16. märtsi 2004. aasta arvamuses nabanöörivere pankade eetiliste aspektide kohta[7] märkis Euroopa Teaduse ja Uute Tehnoloogiate Eetika Grupp (edaspidi „EGE") muu hulgas, et „tõenäosus, et tüvirakke võiks kasutada lapse autoloogseks raviks, on üsna väike, et tulevased terapeutilised võimalused on väga hüpoteetilised ning et kuni tänase päevani puudus igasugune märk sellest, et käesolev uuring viib enda nabanöörivere tüvirakke puudutavate konkreetsete terapeutiliste rakendusteni" – kuid et hiljutisemad teadusuuringud viitavad sellele, et tulevased võimalused on realistlikumad ja tähelepanuväärsemad.

6 – Inimkudede ja -rakkude direktiivi artikli 3 punktides p ja q on allogeenne kasutus määratletud kui rakud ja koed, mis eemaldatakse ühelt isikult ja mida kasutatakse teisel, ning autoloogne kasutus määratletud kui rakud ja koed, mis eemaldatakse ühelt isikult ja mida kasutatakse samal isikul.

7 – Saadaval veebis aadressil http://ec.europa.eu/european_group_ethics/docs/avis19_en.pdf

15. CopyGene on saanud inimkudede ja -rakkude direktiivi rakendavate Taani õigusaktide kohaselt loa käidelda nabanööri tüvirakke nende autoloogse kasutamise eesmärgil. Samuti on ta ära ostnud ühe teise Taani tüvirakupanga, millel on luba käidelda tüvirakke nii autoloogse kui ka allogeense kasutamise eesmärgil. Selle tulemusel on nüüd CopyGene'i valduses tema enda kogutud 2 000 tüvirakuproovi autoloogseks kasutamiseks ja nimetatud teise panga kogutud 1 000 proovi nii autoloogseks kui ka allogeenseks kasutamiseks. CopyGene'i tegevust reguleerivad muu hulgas Taani tervishoiuministeeriumi suunised biopankade kohta tervishoiusektoris.

16. See on sisuliselt kontekst, milles CopyGene väidab, et kõnealused teenused peaksid olema vabastatud käibemaksust kui haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus, mida teostavad haiglate, meditsiini- või diagnostikakeskuste sarnased nõuetekohaselt tunnustatud asutused. Skatteministeriet (maksuministeerium) on seisukohal, et kõnealused teenused kuuluvad maksustamisele.

17. Sellepärast taotleb Østre Landsret eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud mõistet haiglaraviga „otseselt seotud" tuleb tõlgendada nii, et see mõiste sisaldab ajalist tingimust, mille kohaselt peab haiglaravi, millega teenus on otseselt seotud, olema tegelik või lõpetatud, käimasolev või kavandatav, või piisab sellest, kui see teenus võib olla otseselt seotud võimaliku, kuid hetkel mitteosutatava või määratlemata haiglaraviga, nii et tüvirakkude panga osutatavad teenused, mis seisnevad vastsündinutelt nabanöörivere 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 mõttes tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab eraõiguslikke tüvirakkude panku, mille teenus – mida osutab professionaalne meditsiinipersonal nagu õed, ämmaemandad ja bioanalüütikud – seisneb vastsündinutelt võetava nabanööörivere kogumises, transportimises, analüüsimises ja ladustamises autoloogse kasutamise eesmärgil seoses võimaliku tulevase haiglaraviga, samas kui tüvirakkude pangad ei saa riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist mingit toetust ning nende tüvirakkude pankade poolt osutatud teenusega kaasnenud kulutusi haigekassa ei hüvita?

Seoses sellega, kas on tähendust asjaolul, et tüvirakkude pank on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuametitelt loa käsitleda kudesid ja rakkusid – nabanööriverest saadud tüvirakkude, mis on mõeldud autoloogseks kasutamiseks, töötlemise, säilitamise ja ladustamise teel – vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, mis rakendavad [inimkudede ja -rakkude direktiivi]?

4. Kas küsimustele 1–3 antavaid vastuseid mõjutab see, et eespool nimetatud teenuseid osutab eraõiguslik tüvirakkude pank, mis on saanud liikmesriigi pädevatelt tervishoiuametitelt loa käidelda kudesid ja rakkusid – nabanööriverest saadud tüvirakkude, mis on mõeldud autoloogseks kasutamiseks, töötlemise, säilitamise ja ladustamise teel – vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, mis rakendavad [inimkudede ja -rakkude direktiivi]?"

18. Kirjalikke ja suulisi märkusi on esitanud CopyGene, Taani ja Kreeka valitsus ning komisjon.

Hinnang.

Sissejuhatavad märkused

19. Nii eelotsusetaotluses kui ka Euroopa Kohtule esitatud märkustes on mainitud teaduslikke ja eetilisi küsimusi seoses nabanööri tüvirakkude kogumisega pankadesse, eeskätt

eraõiguslikesse pankadesse, et neid rakke autoloogselt kasutada. Nagu selgub, on tegemist valdkonnaga, milles ei puudu vastuolud.

20. Teaduslikud reservatsioonid puudutavad muu hulgas järgmist: ebakindlus tüvirakkude kvaliteedi osas pärast nende pikaajalist krüosäilitamist; igal korral kogutavate tüvirakkude väike kogus; väiksemad edumäärad kui luuüdi tüvirakkude puhul; ning see, et tegelikult on nabanööri tüvirakke seni siirdatud vähestel kordadel ja piiratud arvu haiguste raviks. Siiski tehakse pidevalt edusamme ning selliseid reservatsioone väljendatakse nüüd sageli vähem intensiivselt ja vähem laialdaselt; liiati on nabanööri tüvirakkude kogumine lihtsam ja vähem invasiivne kui luuüdi tüvirakkude puhul, ning nabanööri tüvirakud sobivad teatavate ravimeetodite jaoks paremini. Teisel tasandil võib rakkude kogumine panka olla vähem kasulik autoloogse ravi jaoks ja kasulikum allogeense ravi jaoks, sest lapse enda nabanööri tüvirakud on oma arvult piiratud ja neid ei saa kasutada pärilike haiguste ravis. [8]

21. Eetilised küsimused puudutavad muu hulgas järgmist: võimalus, et nabanööri tüvirakkude kogumine võib segada sünnitust ja kahjustada lapse või ema heaolu; oht, et vanemaid võidakse veenda maksma liialdatud nõuete alusel teenuste eest, mis lõpuks osutuvad ülearusteks; see, millised head küljed on altruistlikult annetatud tüvirakkude kogumisel avalik-õiguslikult rahastatavatesse pankadesse allogeense ravi eesmärgil võrreldes eraõiguslike rakupankade poolt raha nõudmisega doonori või tema pere ravimise eest; mis tahes elupäästmisvõimaluse välistamise vastuvõetamatus; ning vajadus tagada, et tüvirakkude kättesaadavus ei varieeru vastavalt rahvusele.

22. Ma ei väida, et olen sellega edasi andnud täieliku ja tasakaalustatud pildi, mis oleks üksikasjalikult täpne; minu eesmärk on esitada vaid visandlikult mõned tõstatatud murede

8 – Ühe allika (Samuel, G. N. jt. „Umbilical cord blood banking: public good or private benefit?", *Medical Journal of Australia*, *Vol.* 188, nr 9, mai 2008, lk 533) andmetel on arvutatud hilisemas elus esineva autoloogse kasutamise tõenäosuseks mis tahes isiku puhul 1 : 20 000 kuni 1 : 200 000. Teine allikas (Nietfeld, J. J. jt. „Lifetime probabilities of hematopoietic stem cell transplantation in the U.S.", *Biology of Blood and Marrow Transplantation*, *Vol.* 14, nr 3, märts 2008, lk 316) annab palju suurema tõenäosuse (kuid luuüdist ja perifeersest verest saadud tüvirakke võidakse kasutada ka autoloogselt, mistõttu ainult nabanööri tüvirakkude osas võib see tõenäosus olla väiksem).

tüübid.[9] Samuti ei väljenda ma nende murede suhtes mingeid seisukohti.

23. Iseäranis ei ole minu pädevuses hinnata, millises seisus on praegu teaduse areng seoses sellega, kui kasulik võib olla tüvirakkude ladustamine kas autoloogse või allogeense ravi eesmärgil.

24. Samuti arvan ma, et seda pädevust ei ole ka Euroopa Kohtul, eriti kuna „teaduse areng" liigub pidevalt ja sageli kiiresti edasi. Olulisemgi on aga see, et eelotsusemenetluses ei ole sedalaadi faktiliste asjaolude tuvastamine Euroopa Kohtu ülesanne – ja eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, kelle ülesanne on niisuguseid küsimusi otsustada, ei ole väljendanud võistlevate arvamuste paikapidavuse suhtes kindlat seisukohta.

25. Sellest tulenevalt ei nõustuks ma soovitusega, mida eriti selgelt väljendas komisjon ja mille kohaselt Euroopa Kohtu poolt kuuendale direktiivile antav tõlgendus peaks eksplitsiitselt või implitsiitselt põhinema praegusel teaduse arengu seisul.

26. Siiski on üks asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud ja millega nii CopyGene kui ka Taani ametivõimud on nõustunud – nimelt see, et nabanööri tüvirakkude kasutamine siirdamiseks algas sisuliselt 1988. aastal.[10] See võib olla asjakohane, kui meenutada, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sisalduv[11] maksuvabastuste loetelu on mõneti varasemast ajastust pärit „fossiil": see võeti vastu praeguse seisuga umbes nelja

9 – Täielikuma pildi esitamiseks viitan konkreetselt – lisaks käesoleva ettepaneku punktis 14 ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud EGE arvamusele ning 8. joonealuses märkuses viidatud artiklitele – järgmistele materjalidele: Euroopa Nõukogu liikmesriikidele mõeldud Ministrite Komitee soovitus Rec(2004)8 liikmesriikidele autoloogse nabanööorivere pankade kohta, mis on vastu võetud 19. mail 2004; Gunning, J., „Umbilical cord cell banking: a surprisingly controversial issue", *Ethics, Law and Society*, *Vol.* 2, 2006, lk 17; Agarwal, M. B., „Umbilical cord blood transplantation: newer trends", *Journal of the Association of Physicians of India*, *Vol.* 54, veebruar 2006, lk 143; Maailma Üdidoonorite Assotsiatsiooni (World Marrow Donor Association) 25. mai 2006. aasta avaldus autoloogse või perekondlikuks kasutamiseks mõeldud nabanööorivere ladustamise kasulikkuse kohta; Royal College of Obstetricians and Gynaecologists, *Umbilical cord blood banking, Opinion paper 2 of the Scientific advisory committee*, redigeeritud juunis 2006; Batty, D., „Umbilical cord best treatment for childhood leukaemia", *Guardian*, 8. juuni 2007; Haller, M. J. jt., „Autologous umbilical cord blood infusion for type 1 diabetes", Experimental Hematology, *Vol.* 36, nr 6, juuni 2008, lk 710; ja veebisait http://parentsguidecordblood.org/

10 – See aastaarv on antud EGE arvamuses, millele on viidatud käesoleva ettepaneku punktis 14 ja eespool 7. joonealuses märkuses. Ehkki luuüdi tüvirakkude siirdamisega alustati varem, selgub, et ka need ei „saanud tuult tiibadesse" enne 1980. aastaid (vt Appelbaum, F. R., „Hematopoietic-Cell Transplantation at 50", *New England Journal of Medicine*, *Vol.* 357, 11. oktoober 2007, lk 1472).

11 – Ja tõepoolest, direktiivi 2006/112 artiklites 131 jj jätkuvalt alles olev.

aastakümne taguses sotsiaalses, majanduslikus ja teaduslikus kontekstis ning seda ei ole kunagi sisuliselt muudetud. Sellepärast võib maksuvabastuse sõnastuse tõlgendamisel olla asjakohane arvestada olukordi, mida 1977. aastal ette ei nähtud – nii vahepealsetel aastatel tehtud meditsiiniliste edusammude kui ka muutunud tervishoiualaste lähenemisviiside osas.

Artikli 13 A osa lõike 1 punkti b struktuur

27. Mulle näib, et eelotsuse küsimuste uurimisel on oluline saada selge ülevaade kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b struktuurist, mida minu meelest võib väljendada järgmiselt:

<table>
<tr><td colspan="9">Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alusel antakse vabastus käibemaksust, kui</td></tr>
<tr><td colspan="3">osutatav teenus</td><td>JA</td><td colspan="5">teenuse osutaja</td></tr>
<tr><td rowspan="5">on haiglaravi või meditsiiniline abi</td><td rowspan="5">VÕI</td><td rowspan="5">on haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus</td><td rowspan="5">on avalik-õiguslik organisatsioon</td><td rowspan="5">VÕI</td><td colspan="4">osutab teenust avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes</td></tr>
<tr><td colspan="4">JA</td></tr>
<tr><td rowspan="3">on haigla, meditsiini- või diagnostikakeskus</td><td rowspan="3">VÕI</td><td>on sama laadi asutus</td></tr>
<tr><td>JA</td></tr>
<tr><td>on nõuetekohaselt tunnustatud</td></tr>
</table>

28. Käesolevas asjas on esimeses ja teises küsimuses vaidluse all mõiste „otseselt seotud tegevus" määratlus ning kolmandas ja neljandas küsimuses vaidluse all mõiste „nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused" määratlus.

29. Eelistaksin nende küsimuste käsitlemisel lähtuda kõnealuse sätte ülesehitusest, mitte eelotsuse küsimuste rangetest raamidest. Käsitlen esiteks kõnesolevate teenuste tunnuseid (esimene, teine ja neljas küsimus) ja teiseks teenuseosutaja tunnuseid (kolmas ja neljas küsimust), püüdes leida vastused kõikidele küsimustele, mille kohta siseriiklik kohus suuniseid on palunud.

Teenuste tunnused (esimene, teine ja neljas küsimus)

Euroopa Kohtu praktika

30. Euroopa Kohus on järjepidevalt märkinud, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastused on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted. Kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused kujutavad endast erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga tasuline kaubatarne ja tasuline teenuse osutamine. See ei tähenda siiski, et neid tuleks tõlgendada nii, et nende kavandatud mõju kaob. Neid tuleb tõlgendada kontekstis ning kõnealuse direktiivi ülesehitust arvestades, võttes eriti arvesse iga maksuvabastuse *ratio legis*'t. Liiati vabastab artikli 13 A osa käibemaksust mitte igasuguse avalikes huvides tegutsemise, vaid üksnes loetletud ja üksikasjaliselt kirjeldatud tegevused. [12]

31. Mitu kõnealust maksuvabastust puudutavad teenuseid või tegevust, mis kaasnevad või on otseselt seotud avalikes huvides käibemaksust vabastatud põhitarne või põhiteenuse osutamisega. Üldisemalt on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et põhiteenuse kõrvalteenuseid tuleks maksustamise seisukohalt käsitleda samamoodi nagu põhiteenust. Mõlemas kontekstis on Euroopa Kohus olnud seisukohal, et kaasnev, seotud või kõrvalteenus on niisugune teenus, mis ei ole klientide jaoks omaette eesmärk, vaid

12 – Vt kõige hiljutisemalt 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-253/07: Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club (EKL 2008, lk I-7821, punktid 16–18 ja seal viidatud kohtupraktika). Samalaadselt märkis kohtujurist Jacobs, eristades mõisteid „kitsas" tõlgendamine ja „kitsendav" tõlgendamine, et „käibemaksuvabastusi tuleks tõlgendada kitsalt, kuid mitte nii, et nende mõju tõlgendamise tagajärjel kaob […] Sellest tulenevalt ei tohiks maksuvabastuste piiranguid tõlgendada kitsalt, aga mitte ka nende tingimusi laiemaks muutes. Nii maksuvabastusi kui ka nende võimalikke piiranguid tuleb tõlgendada selliselt, et maksuvabastus oleks kohaldatav sellele, millele ta on ette nähtud kohalduma, ja mitte rohkem" (kohtujurist Jacobsi 13. detsembri 2001. aasta ettepanek kohtuasjas C-267/00: Zoological Society of London, milles otsus tehti 21. märtsil 2002 (EKL 2002, lk I-3353, ettepaneku punkt 19)).

osutatava põhiteenuse paremate tingimustel kasutamise vahend. [13] Otseselt seotuks ei peeta aga sellist teenust, mis ei ole põhiteenuse eesmärgi saavutamiseks möödapääsmatu, isegi kui seda võib pidada põhiteenuse jaoks väga vajalikuks. [14]

32. Konkreetsemalt selliste tegevuste kohta, mis on otseselt seotud haiglaravi ja meditsiinilise abiga, leidub kohtupraktikas veel mitmeid näiteid.

33. Ennekõike on nii artikli 13 A osa lõike 1 punktis b kui ka punktis c sätestatud maksuvabastuste eesmärk vähendada tervishoiukulusid. Terminit „meditsiiniline abi" tuleb mõlemas punktis tõlgendada ühtemoodi, sest nende punktide eesmärk on näha ette kõik käibemaksuvabastused meditsiiniteenustele kitsas tähenduses, s.o nendele teenustele, mille eesmärk on diagnoosida, ravida ja võimalusel välja ravida haigusi või tervisehäireid. [15]

Käibemaksust vabastamine sõltub meditsiiniteenuse eesmärgist; kui selle põhieesmärk on kontekstist nähtuvalt mitte tervise kaitse, säilitamine ega taastamine, vaid miski muu, ei ole maksuvabastus kohaldatav. [16]

34. Teenused on haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotud ainult siis, kui neid tegelikult osutatakse sellises patsientidele antavas ravis või abis seisneva põhiteenuse kõrvalteenustena, ainult siis, kui need on loogiliselt selle ravi või abi osutamise osa, ja ainult siis, kui need kujutavad endast selle ravi või abi osutamisel terapeutiliste eesmärkide saavutamiseks möödapääsmatut etappi, sest üksnes niisugust laadi teenused saavad mõjutada maksuvabastusega kättesaadavamaks muudetava meditsiinilise abi maksumust. [17]

35. Mõistet „terapeutilised eesmärgid" ei tohiks siiski käsitada liiga kitsalt. Ennetavad meditsiiniteenused võivad olla käibemaksust vabastatud artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel. See on kooskõlas eesmärgiga vähendada tervishoiukulusid, hõlmates „meditsiinilise abi andmisse" läbivaatusi või ennetavat

13 – Vt nt 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia (EKL 2005, lk I-10373, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika); ja 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service (EKL 2008, lk I-897, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 – Vt Ygeia kohtuotsus, punktid 27 ja 28 ning seal viidatud kohtupraktika.

15 – Vt 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, punktid 25–27 ja seal viidatud kohtupraktika); vt samuti Ygeia kohtuotsus, punkt 24.

16 – Vt 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-212/01: Unterpertinger (EKL 2003, lk I-13859, punkt 42).

17 – Vt Ygeia kohtuotsus, punktid 18 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika.

ravi ka juhtudel, mil on selge, et asjaomased isikud ei kannata mingi haiguse või tervisehäire all. [18]

36. Kohtupraktikas meditsiiniliseks abiks loetud tegevuste hulka kuuluvad: kvalifitseeritud õenduspersonali poolt ambulatoorsete teenuste raames osutatav terapeutiline abi; [19] psühhoterapeutiline ravi kvalifitseeritud psühholoogide poolt; [20] meditsiinilised läbivaatused või vere- vm proovide võtmine haiguse esinemise kontrollimiseks tööandjate või kindlustusandjate palvel või reisimisvõimelisuse meditsiiniline kontroll, kui selliste teenuste põhimõtteline eesmärk on asjaomase isiku tervise kaitse; [21] ning eraõiguslikus laboratooriumis väljaspool raviasutust läbi viidavad üldarstide poolt määratud meditsiinilised analüüsid, mis võimaldavad jälgida ja uurida patsiente enne, kui tekib vajadus diagnoosida, ravida või välja ravida võimalikku haigust. [22]

37. Teenuste hulka, mis kohtupraktika kohaselt *ei* kujuta endast meditsiinilist abi, kuuluvad: arsti poolt läbi viidav geneetiline ekspertiis isaduse tuvastamiseks; [23] kõrvalabi ja koduhooldusteenused, mida osutatakse ambulatoorsete teenuste raames; [24] ning arsti aruanne isiku terviseseisundi kohta seoses sõjaväe- või invaliidsuspensioni taotlemisega või tervisekahjustust käsitleva kohtuasjaga. [25]

38. Kohtupraktikas on vähem näiteid teenustest, mille suhtes on leitud, et need on või ei ole „otseselt seotud tegevus", kui põhiteenuseks on haiglaravi või meditsiiniline abi, mida käsitleb artikli 13 A osa lõike 1 punkt b.

39. Ühelt poolt on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et kui volitatud tervishoiutöötaja määrab diagnoosimiseks analüüsi ja teeb seda terapeutilisel eesmärgil, on patsiendilt võetud proovi edasitoimetamine, mis loogiliselt leiab aset pärast proovi võtmist ja enne selle

18 – Vt kohtuotsus Unterpertinger, punkt 40.

19 – 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833).

20 – 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911).

21 – 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (EKL 2003, lk I-13989).

22 – L.u.P. kohtuotsus.

23 – 14. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-384/98: D. (EKL 2000, lk I-6795).

24 – Kohtuotsus Kügler.

25 – Kohtuotsus Unterpertinger; kohtuotsus d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services.

analüüsimist, analüüsiga otseselt seotud ja seega käibemaksust vabastatud. [26]

40. Teiselt poolt, kui haigla või muu artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b hõlmatud asutus osutab statsionaarsetele patsientidele telefoniteenuseid või üürib neile välja telereid või annab nendega kaasas olevatele isikutele kasutamiseks voodid või toitlustab selliseid isikuid, ei ole niisugune tegevus otseselt seotud haiglaravi ega meditsiinilise abiga, välja arvatud juhul, kui 1) selline tegevus on tingimata vajalik sellise ravi või abi terapeutiliste eesmärkide saavutamiseks ja 2) selle põhieesmärk ei ole teenida lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega. [27]

Kohaldamine käesolevas kohtuasjas

– Esimene küsimus

41. Kõigepealt ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega ükski märkusi esitanud pool väitnud, et vaidlusaluseid teenuseid endid saab liigitada käibemaksuvabaks meditsiiniliseks abiks.

42. See lähenemisviis on ka õige. Eelotsusetaotlusest selgub, et nabanööri tüvirakkude kogumise, transportimise, analüüsimise ja ladustamise puhul nii, nagu CopyGene seda teeb, ei ole otseseks eesmärgiks tegelik haiguste või tervisehäirete diagnoosimine, ravimine või väljaravimine ega tegelik tervise kaitse, säilitamine või taastamine.

43. See ei välista siiski võimalust, et muudel asjaoludel võib nabanöörivere kogumisel ja analüüsimisel (ning sellega seotud transportimisel ja ladustamisel) olla niisugune diagnostiline otstarve, mida Euroopa Kohus on pidanud meditsiinilise abi mõistega hõlmatuks. Kohtuistungil märkis CopyGene'i esindaja, et kui doonori perekonnas teadaolevalt esineb pärilik haigus, võidakse võetud proovi analüüsida selle haiguse suhtes. Loomulikult on see küsimus siseriikliku kohtu otsustada – nagu ka küsimus, kas sellisel analüüsimisel on tegelikult diagnostiline otstarve või on see lihtsalt osa rakkude eluvõimelisuse kontrollist.

44. Seega on küsimus sisuliselt selles, kas vaidlusalused teenused võivad olla „otseselt seotud" haiglaraviga või meditsiinilise abiga.

26 – 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 24 jj.)

27 – Ygeia kohtuotsus.

45. Eelotsusetaotluses on sõnaselgelt märgitud, et nende teenustega seotud tüvirakke võib kasutada üksnes haiglaraviks ning nende kasutamine teadusuuringuteks on välistatud.[28] Lisaks selgub kirjandusest, et kuigi konkreetsed raviviisid võivad olla erinevad, kaasneb tüvirakkude, sealhulgas nabanööri tüvirakkude meditsiinilise kasutamisega süstemaatiliselt siirdamine, mille eesmärk on asendada millegi poolest defektiivsed rakud. Kahtlemata kuulub selline kasutamine haiguste või tervisehäirete ravimise või väljaravimise mõiste või tervise taastamise mõiste alla ning tundub vähetõenäoline, et seda tehtaks kusagil mujal kui haiglas.

46. Selles suhtes saab tõmmata selge paralleeli vereülekande või elundi siirdamisega. On tõsi, et inimvere ja -elundite tarnimine on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis d hõlmatud teise spetsiifilise maksuvabastusega. Sellepärast võiks väita, et niisugused tarned kuuluvad muusse kategooriasse kui haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus. Samuti võiks sellest, et inimkoe ja -rakkude tarnimist ei ole hõlmatud, kaudselt järeldada, et niisugused tarned on kõnealusest maksuvabastusest meelega välja jäetud.

47. Kui aga artikli 13 A osa lõike 1 punkt d üldse puuduks, ei tunduks mulle siiski mõeldav, et Euroopa Kohus peaks ülekandmiseks mõeldud vere või siirdamiseks mõeldud elundite kogumist, transportimist, analüüsimist või ladustamist millekski muuks kui haiglaravi või meditsiinilise abiga tihedalt seotud tegevuseks.

48. Liiati võeti kuuenda direktiivi artiklis 13 sisalduvate maksuvabastuste loetelu vastu ligikaudu neli aastakümmet tagasi.[29] Ei ole sugugi ebatõenäoline, et kui inimrakkude kasutamine terapeutilistel eesmärkidel oleks olnud 1970. aastatel sama hästi välja kujunenud, nagu seda olid elundite siirdamine ja vereülekanded, oleks rakkude tarnimist artikli 13 A osa lõike 1 punktis d mainitud.

49. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et kui konkreetseid inimrakke, sealhulgas nabanööri tüvirakke kogutakse, transporditakse, analüüsitakse ja kasutatakse eesmärgil, milleks ei saa olla miski muu kui haiguste või tervisehäirete ravi või väljaravimine või tervise

28 – See piirang on ette nähtud lepingus, mille CopyGene lapsevanematega sõlmib. Nii CopyGene'i kui ka Taani valitsuse esindaja märkisid kohtuistungil, et see on ette nähtud ka Taani õigusaktidega. Loomulikult ei saa välistada, et mingitel muudel asjaoludel võidakse koguda nabanööriverd teadusuuringuteks või muudel eesmärkidel, mis ei kujuta endast haiglaravi ega meditsiinilist abi. Kui eesmärk ei ole niisuguse ravi ega abiga seotud, ei ole käesolevas asjas vaidluse all olevat maksuvabastust muidugi võimalik kohaldada.

29 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 26.

taastamine, peavad vastavad teenused olema otseselt seotud haiglaraviga või meditsiinilise abiga, millega püütakse seda eesmärki saavutada. Kui rakke sellisel eesmärgil kasutatakse, on need kõnealuse abi osutamise loogiline osa.

50. Siseriiklik kohus viitab võimalikule „ajalisele tingimusele". Ma ei pea siiski võimalikuks asuda seisukohale, et selliste rakkude kogumise ja meditsiinilise kasutamise vahele jääva aja kestus saab antavat hinnangut mõjutada. On selge, et selle aja kestus võib – vere, elundite, tüvirakkude või muude kudede puhul – varieeruda ja sõltub suuresti kasutamisvõimaluste sagedusest, doonori ja retsipiendi omavahelise sobivuse astmest ning vastava materjali säilitatavusest. Mis tahes kehtestatav piirang saaks aga olla ainult meelevaldne.

51. Õiguslikult võib olla vaja kehtestada meelevaldseid piiranguid – näiteks ajapiiranguid, vanusepiiranguid või kiirusepiiranguid –, kuid need on küsimused, mis tuleb lahendada seadusandjal, mitte kohtuvõimul. [30] Samuti ei kätke lähte-eesmärk, milleks on haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuse vabastamine käibemaksust, ega kuuenda direktiivi ülesehitus endas midagi, mis eeldaks vajadust eristada ainuüksi möödunud aja kestuse põhjal teineteisest neid teenuseid, mis on otseselt seotud haiglaravi või meditsiinilise abiga, ja neid, mis seda ei ole.

52. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et kui inimkudesid või -rakke kogutakse, transporditakse, analüüsitakse ja ladustatakse eesmärkidel, mis ei saa olla muud kui haiglaravi või meditsiinilise abiga seotud, ei saa seada nende teenuste otsest seotust kõnealuse ravi või abiga küsimärgi alla ainult selle põhjal, et enne kõnealuse materjali sihtotstarbelist kasutamist möödub teatav märkimisväärne ajavahemik. Nii on see igal juhul, iseäranis aga siis, kui tüvirakke sisaldavat verd ei ole füüsiliselt võimalik koguda muul ajal kui sünnitusel.

53. Täpsemalt küsib siseriiklik kohus seda, kas maksuvabastuse kohaldamiseks peab haiglaravi, millega teenus on otseselt seotud, olema tegelik või lõpetatud, käimasolev või kavandatud.

54. Ehkki Euroopa Kohus on tõepoolest asunud seisukohale, et teenused on haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotud ainult siis, kui neid „tegelikult" osutatakse sellises ravis või abis seisneva põhiteenuse

30 – Vt samuti minu 2. juuli 2009. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-402/07 ja C-432/07: Sturgeon ja Böck ja Lepuschitz (EKL 2009, lk I-10923, punktid 93 ja 94).

kõrvalteenustena,[31] oletaksin, et olukord, kus tegelikult osutatakse teenuseid, mis oma eesmärgi poolest ei saa olla muud kui haiglaravi või meditsiinilise abi jaoks vajalikud kõrvalteenused, vastab sellele nõudele.

55. Näiteks kui doonorilt võetakse ülekandmiseks verd, võib see teatavatel juhtudel olla ette nähtud konkreetsele retsipiendile seoses konkreetse, tegeliku, käimasoleva või kavandatud raviga, kuid suuremalt jaolt on veredoonorlus ette nähtud seni teadmata hädaolukordadeks. Ma ei näe põhjust, miks kirjeldatud kahe olukorra vahelise erinevusega peaks kaasnema käibemaksu osas erinev kohtlemine, olgu tegu verega, mis tahes muude kudedega või haiglaravi või meditsiinilise abi tarvis ette nähtud siirdamiseks mõeldud rakumaterjaliga.

56. Lõpuks seostub siseriikliku kohtu esimese küsimusega ka see dimensioon, kas ebakindlus selle suhtes, kas vastavaid tüvirakke haiglaravis või meditsiinilises abis kunagi üldse kasutatakse, saab mõjutada kõnealuste teenuste kohtlemist käibemaksu osas.

57. Jällegi ei näe ma ühtki põhjust, miks selles suhtes oleks vaja vahet teha. Arstliku ravi eesmärgil kogutud vere, elundite, kudede ja rakkude olemusest tuleneb, et mõnd võetud proovi ei kasutata eri põhjustel kunagi. Minu meelest on oluline hoopis see, et kõnealused teenused peaksid olema osutatud terapeutilisel eesmärgil ja et neid ei saaks kallutada mingi muu eesmärgi teenimiseks. Eelotsusetaotluse kohaselt on põhikohtuasjas vaidluse all olevate teenuste puhul tegemist just sellise olukorraga. Liiatigi, mil iganes põhiteenust (s.o ravi, milles kasutatakse nabanööri tüvirakke) osutatakse, ei ole selle ja kõrvalteenuse vaheline seos sugugi ebakindel.

58. Siinkohal võiks tuua võrdluseks Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt annab maksustatav sisend, mida kavatsetakse kasutada maksustatavaks väljundtehinguks, siiski õiguse käibemaks maha arvata, isegi kui viimati nimetatud tehing kunagi aset ei leia.[32] Kuigi käibemaksust vabastamine ja käibemaksu mahaarvamine on eri mõisted, on selge, et üldiselt ei sea ühenduse õigusnormid käibemaksuga maksustamist tingimata sõltuvusse ettenähtud lõppkasutusviisist.

31 – Dornier' kohtuotsus, punkt 35; Ygeia kohtuotsus, punkt 18.

32 – Vt nt 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO (EKL 1996, lk I-857) ja 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1).

59. Taani ja Kreeka valitsus ja komisjon on tõstatanud ka muid küsimusi: esiteks, kas vaidlusalused teenused tuleks kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalast välja arvata, sest need ei ole käibemaksust vabastatud haiglaravi või meditsiinilise abi jaoks tingimata vajalikud; teiseks, kas need tuleks välja arvata sellepärast, et maksuvabastus ei vähendaks tervishoiu maksumust; ja kolmandaks, kas need tuleks välja arvata põhjusel, et neid ei ole välja kirjutanud arst ega muu volitatud tervishoiutöötaja.

60. Tõepoolest on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b sätestatud, et teenuste osutamist ei vabastata artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alusel käibemaksust, kui need ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud, ning Euroopa Kohus on märkinud, et teenuseid ei tule pidada tingimata vajalikuks, kui need on pelgalt „suureks abiks" käibemaksust vabastatud põhitegevuse eesmärgi saavutamiseks. [33] Siiski tundub mulle selge, et tüvirakuravi korral tuleb tüvirakkude kättesaadavust pidada selle ravi osas tingimata vajalikuks, mitte ainult suureks abiks. Seda järeldust ei saa muuta ka võimalus kasutada muid tüvirakkude allikaid (luuüdi või perifeerne veri või teine doonor); alternatiivsete võimaluste olemasolu üksi ei saa süstemaatiliselt välistada maksuvabastust. Pealegi on eelotsusetaotluse esitanud kohus konkreetselt märkinud, et luuüdist ja perifeersest verest võetud rakke ei saa kasutada teatavat liiki haiguste raviks. Sellepärast asun seisukohale, et maksuvabastuse välistamiseks artikli 13 A osa lõike 2 punkti b alusel ei ole ühtegi põhjendust.

61. Samuti on Euroopa Kohus tõepoolest järjepidevalt rõhutanud, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c sätestatud maksuvabastuste eesmärk on vähendada tervishoiukulusid. Taani ja Kreeka valitsus väidavad, et käesolevas asjas vaidluse all olevate teenuste vabastamine maksust neid kulusid ei vähendaks, sisuliselt põhjusel, et need teenused ei ole seotud tegeliku raviga. Mulle näib siiski, et niivõrd kui nabanööri tüvirakke saab kasutada meditsiinilises abis (ja pooled on selle võimalikkusega nõustunud), vähendab niisuguse abi maksumust see, kui nende rakkude kasutamiseks vajalikud ettevalmistavad teenused käibemaksust vabastatakse. Lisaks osutaksin, et kuigi kõnealuse maksuvabastuse eesmärk on tõesti tervishoiukulude vähendamine, ei sõltu see maksuvabastus iga konkreetse teenuse osutamise puhul sellise vähendamise saavutamisest.

62. Taani valitsus juhib tähelepanu sellele, et CopyGene'i teenuseid ei kirjuta välja arst ega muu professionaalne tervishoiutöötaja, vastupidiselt olukorrale kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa, kus Euroopa Kohus rõhutas seda, et analüüsi tellis nõuetekohaselt

33 – Vt 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2002, lk I-5811, punktid 48 ja 49); Ygeia kohtuotsus, punktid 26 ja 27.

volitatud tervishoiutöötaja. See võrdlus aga ei tundu täiesti kohane. Nimetatud kohtuasjas oli põhiteenuseks analüüs, mis kuulus meditsiinilise abi mõiste alla; „otseselt seotud" tegevus oli proovi edasiandmine ehk teenus, mida ennast ei olnud tervishoiutöötaja konkreetselt ette näinud, vaid mis kujutas endast analüüsi jaoks vajalikku kõrvaltegevust. Käesolevas asjas ei näi olevat võimalik kahelda selles, et põhiteenuseks olevat meditsiinilist abi, mis on ainus eesmärk, milleks CopyGene'i teenuseid saab kasutada, osutatakse ainult siis, kui selle näeb ette või kiidab heaks (ja peaaegu kindlasti teostab) meditsiinitöötaja.

63. Sellepärast jõuan seisukohale, et kirjeldatud laadi teenused kujutavad endast haiglaraviga või meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

– Teine küsimus

64. Siseriiklik kohus küsib, kas artikli 13 A osa lõike 1 punkt b hõlmab üldisi ennetavaid teenuseid, mida osutatakse enne, kui haiglaravi või meditsiiniline abi on ette nähtud. Minu arvates võib vastus olla lühike.

65. Kohtupraktikast nähtub selgelt, et ennetavad teenused võivad olla artikli 13 A osa lõike 1 punktide b ja c alusel käibemaksust vabastatud ning et nad isegi moodustavad osa haiglaravist või meditsiinilisest abist endast, mitte ei ole pelgalt otseselt seotud tegevus. [34]

66. See aga ei ole käesolevas asjas siiski eriti oluline. Nõustun seisukohaga, mida on põhikohtuasjas väljendanud Skatteministeriet: antud kirjelduse põhjal ei ole vaidlusalustel teenustel ennetavat eesmärki. Ennetavad meditsiiniteenused on selle mõiste tavalises tähenduses need teenused, mille eesmärk on tõrjuda, vältida või ära hoida haigust, tervisekahjustust või muid terviseprobleeme või tuvastada latentseid või algstaadiumis olevaid haigusseisundeid, et ravi oleks võimalik varakult alustada. CopyGene'i osutatavate teenuste eesmärk on aga püüda tagada teatava ressursi olemasolu ravi tarvis siis, kui ravi muutub vajalikuks. Nende eesmärk ei ole kuidagi tõrjuda, vältida ega ära hoida tervisehäiret ega tuvastada tervisehäiret latentses või algstaadiumis. Isegi kui selline tuvastamine võib olla veel üks võimalik põhjendus nabanööri tüvirakkude kogumiseks, nähtub

34 – Vt nt kohtuotsus Unterpertinger; kohtuotsus d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services ja kohtuotsus L.u.P.

eelotsusetaotlusest, et vaidlusaluste teenuste osas ei ole see CopyGene'i eesmärk. [35]

67. CopyGene väidab, et kui koguda nabanööri tüvirakke sünnitamise ajal ja need ladustada, saab neid kasutada niipea, kui vastav haigus avastatakse, ning seega aitavad need ära hoida haiguse progresseerumist tõsisemasse või koguni surmaga lõppevasse staadiumi. Mulle näib siiski, et see on põhiteenuse ja kõrvalteenuse segiajamine. Ravi, milleks kõnealuseid rakke kasutatakse, võib olla ennetavat või kuratiivset laadi, kuid see ei mõjuta nende rakkude kogumise, transportimise, analüüsimise ega ladustamise olemust. Nimetatud toimingutel endil ei ole ennetava tegevuse jooni.

– Neljas küsimus

68. Siseriiklik kohus soovib teada sisuliselt seda, kas kõnealuste teenuste liigitamist mõjutab see, kui vastavad nabanööri tüvirakud on ette nähtud allogeenseks, mitte autoloogseks kasutamiseks.

69. Mulle tundub, et nende kasutamisviiside vaheline erinevus mõjutab üksnes kõnealuste tüvirakkude kasutamise tõenäosust. Komisjon ja Taani valitsus rõhutavad iseäranis seda, et nabanööri tüvirakkude autoloogses ravis kasutamise tõenäosus on äärmiselt väike. Allogeense kasutamise tõenäosus on igal juhul suurem, sest võimalik retsipientide arv võib olla väga suur, ning see on tegur, mis samuti vähendaks kogumisest kasutamiseni kuluva ajavahemiku keskmist väärtust. Isegi juhtudel, mil ettenähtud kasutamine piirdub ühe perekonnaga, võib võimalikke retsipiente olla mitu, samal ajal kui juba autoloogse kasutamise mõiste ise eeldab ainult ühte retsipienti.

70. Kui aga kasutamise täpne tõenäosusaste ei ole – nagu ma ise arvan – asjakohane, niikaua kui vaidlusaluseid teenuseid osutatakse terapeutilist eesmärki silmas pidades ja neid ei saa kallutada mingi muu eesmärgi teenimiseks, [36] ei ole ka asjakohane autoloogset ja allogeenset kasutamist eristada. Märgiksin pelgalt seda, et kui – ja ma ei vihja, et käesoleval juhul võiks olukord selline olla – teadaolev (eriti autoloogse) kasutamise tõenäosus on nii kaduvväike, et siseriiklik kohus jõuaks selle põhjal järeldusele, et kõnealuste teenuste eesmärgiks ei saa mõistlikult pidada mitte rakkude kättesaadavaks tegemist võimaliku arstliku ravi tarvis, vaid hoopis rahateenimist vanemate hirmude ja lootuste arvelt, ei saaks neid teenuseid muidugi

35 – Vt siiski käesoleva ettepaneku punkt 43.

36 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 57.

kirjeldada kui haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotuid.

71. Seoses nabanööri tüvirakkude autoloogse ja allogeense kasutamise võimaliku liigitamisega ennetavateks meditsiiniteenusteks märgin, et mõlemad kujutavad endast selgelt meditsiinilist abi kuuenda direktiivi tähenduses. Seega, kui eeldada, et kõrvalteenus on sellise abiga „otseselt seotud", ei mõjuta see, millist laadi niisugune abi täpselt on, kõnealuse teenuse liigitamist ennetavaks või muuks tegevuseks.

Teenuse osutaja tunnused (kolmas ja neljas küsimus)

Euroopa Kohtu praktika

72. Kohtuasjas Dornier küsiti Euroopa Kohtult sisuliselt seda, kas mõiste „teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused" eeldab ametlikku tunnustamismenetlust või võib tunnustus tuleneda ka sellest, et sotsiaalkindlustusasutused nõustuvad ravi maksumusega, või – teiselt poolt – kas see, et niisugused asutused ei nõustu ravi maksumusega, õigustab väljajätmist maksuvabastuse kohaldamisalast. [37]

73. Euroopa Kohus osutas kõigepealt, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ei ole täpsustatud tunnustamise tingimusi ega menetlust. Seega on asjakohaste õigusnormide kehtestamine põhimõtteliselt iga liikmesriigi enda pädevuses. Artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid muudele kui avalik-õiguslike organisatsioonidele artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada ühte või mitut samas punktis näidatud eritingimust. Siiski ei ole see neil kohustust seda teha ning asutus võib olla tunnustatud ka siis, kui liikmesriik ei ole seda võimalust kasutanud. Samuti ei nõua ükski kuuenda direktiivi säte seda, et tunnustus tuleb anda ametlikus menetluses või et see peaks olema siseriiklikes maksualastes õigusnormides sõnaselgelt ette nähtud. [38]

74. Seejärel rakendas Euroopa Kohus oma otsuses mitut seisukohta, mida ta oli esitanud kohtuasjas Kügler ja mis puudutasid tunnustamist heategevusorganisatsioonina vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktile g. [39] Nimelt peaksid siseriiklikud

37 – Vt kohtuotsuse punkt 52.

38 – Punktid 64–67.

39 – Millega on vabastatud käibemaksust „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused (sh vanadekodus osutatavad teenused) ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid".

ametivõimud, määrates kindlaks, milliseid organisatsioone tunnustada, arvesse võtma mitut tegurit, sealhulgas: avalikku huvi maksukohustuslase tegevuse suhtes; seda, kas teisi sama tegevusega seotud maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud; ning seda, mil määral kantakse kõnealused kulud haigekassade või teised sotsiaalkindlustusasutuste poolt. Neid tegureid hinnates peavad ametivõimud kasutama oma kaalutlusõigust ühenduse õigusnormidega ette nähtud piirides, eriti aga võrdse kohtlemise põhimõttest kinni pidades. Kui maksukohustuslase olukord on näiteks võrreldav teiste, võrreldavates olukordades sama teenust osutavate ettevõtjate omaga, ei õigusta pelgalt see, et sotsiaalkindlustusasutused nende teenuste maksumust täielikult ei kata, teenuseosutajaid eristavat kohtlemist käibemaksu osas. Kui tunnustust ei ole antud, on siseriiklik kohus pädev kõiki asjakohaseid faktilisi asjaolusid arvestades otsustama, kas maksukohustuslast tuleb siiski pidada kõnealuse sätte tähenduses „nõuetekohaselt tunnustatuks”. [40]

75. Selles analüüsis ei leia sõnaselget käsitlust kõik kolm kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud tingimuse haru, milleks on see, et teenust peab osutatama sotsiaalsetes tingimustes, mis on võrreldavad nendega, mida kohaldatakse avalik-õiguslikele organisatsioonidele, see, et asutus peab olema samalaadne nagu haigla, meditsiini- või diagnostikakeskus ning et ta on „nõuetekohaselt tunnustatud”. [41] Muidugi ei olnud ambulatoorse asutuse „samalaadsus” kõnealuses kohtuasjas vaidluse all. Siiski ei ole täiesti selge, kas Euroopa Kohus käsitles seost sotsiaalkindlustusasutustega kui tunnustamise ühte vormi või märki sellest, et kõnealust teenust osutati võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes.

Kohaldamine käesolevas kohtuasjas

76. Kolmandas küsimuses palub siseriiklik kohus suuniseid selle kohta, kas CopyGene'i saab pidada haigla, meditsiini- või diagnostikakeskusega samalaadseks, nõuetekohaselt tunnustatud asutuseks. Selle tuvastamise osas peab ta asjakohaseks järgmisi faktilisi asjaolusid: 1) seda, et CopyGene'i teenuseid osutavad professionaalsed tervishoiutöötajad nagu õed, ämmaemandad ja bioanalüütikud; 2) seda, et riiklik tervisekindlustussüsteem neid teenuseid kuidagi ei toeta ega hüvita; 3) seda, et pädevad tervishoiuasutused on inimkudede ja -rakkude direktiivi rakendavate siseriiklike

40 – Dornier kohtuotsus, punktid 69 ja 72–76; kohtuotsus Kügler, punktid 56–58.

41 – Vt samuti minu tabel käesoleva ettepaneku punktis 27.

õigusnormide alusel andnud CopyGene'ile loa käidelda nabanööri tüvirakke. Neljandas küsimuses soovib siseriiklik kohus teada sisuliselt seda, kas tuvastamist mõjutab asjaolu, et neid teenuseid osutatakse autoloogse või allogeense kasutamise eesmärgil.

77. Taani ei ole kehtestanud erisätteid ega erimenetlust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b rakendamiseks nende teenuseosutajate suhtes, kes ei ole avalik-õiguslikud organisatsioonid.[42] Sellepärast on Taani maksuhalduril teatav kaalutlusruum, mida tuleb kasutada kooskõlas ühenduse õigusnormidega. Selles osas ei ole asjaolul, et mitmed teised liikmesriigid on eraõiguslike tüvirakupankade teenused süstemaatiliselt käibemaksust vabastanud – nagu CopyGene'i esindaja kohtuistungil märkis –, minu arvates erilist tähtsust.

78. Eelotsusetaotlusest ja Taani valitsuse märkustest aga ilmneb, et asjaomane maksuhaldur on loonud haldustava, mille kohaselt vabastatakse tervishoiuteenused käibemaksust siis, kui neid osutab volitatud ja oma volituste piires tegutsev meditsiinipersonal või kui ravi hüvitatakse riiklikust tervisekindlustussüsteemist. Muudel juhtudel võidakse teenus käibemaksust vabastada siis, kui ravile on suunanud arst või haigla. Eeldatavasti ei vabastata käibemaksust teenuseid, mis ühelegi nimetatud kriteeriumile ei vasta.

79. Kui eeldada, et Taani ametivõimude otsus mitte tunnustada CopyGene'i on kooskõlas nende endi loodud tavaga, on küsimus seega selles, *kas ühenduse õigusnormid*, milles ei ole tunnustamise suhtes sätestatud ühtegi positiivset kriteeriumi, *välistavad mingilgi viisil niisuguse tava kohaldamise käesolevale juhtumile.*

42 – Täielikkuse huvides meenutaksin, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt a võimaldab kehtestada teatavaid tingimusi muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele (vt käesoleva ettepaneku punkt 5). Kohtuistungil märkis Taani valitsus, et Taani ei ole seda sätet kasutanud. Teistes liikmesriikides aga võivad CopyGene'i omadega võrreldavaid teenuseid osutavad laboratooriumid olla ühe või teise niisuguse tingimuse alusel kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalast välja jäetud. Samuti võib meenutada, et liikmesriigid võivad kehtestada tingimusi, mille eesmärk on tagada artikli 13 A osa lõikes 1 ette nähtud mis tahes maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

80. Seda arvestades uurin järgnevalt eri tegureid, millele on viidatud kohtupraktikas ja eelotsuseküsimuses. Seejuures järgin ma „kolmeharulist" ülesehitust, mis on kõnealusele tingimusele minu arusaama järgi loomuomane.

– Avalik-õiguslike organisatsioonide omadega võrreldavad sotsiaalsed tingimused

81. Eelotsusetaotluses ega üheski esitatud märkuses ei ole mainitud seda tingimust, mille tähendus ei ole liiatigi täiesti selge.

82. Seda tingimust ei sisaldunud kuuenda direktiivi algses eelnõus, mille kohaselt oleks vabastatud käibemaksust „haigla- ja muude meditsiiniteenuste osutamine ning sellega kaasnevad kaubatarned meditsiiniasutuste poolt, mida haldavad: 1) avalik-õiguslikud asutused, või 2) mittetulundusorganisatsioonid, või 3) eraõiguslikud heategevusorganisatsioonid".[43] Nii palju kui mina tean, ei ole dokumenteeritud põhjust, miks „võrreldavate sotsiaalsete tingimuste" kriteerium direktiivi lõppredaktsiooni sisse viidi.[44]

83. Oma esimeses aruandes kuuenda direktiivi kohta[45] märkis komisjon 1983. aastal siiski, et keeruline oli eristada asutusi, kes osutavad teenuseid sellistes sotsiaalsetes tingimustes, mis on võrreldavad avalik-õiguslikele organisatsioonidele kohaldatavatega, muudest asutustest ning käibemaksukomitee arutelud ei toonud selles küsimuses suuremat selgust.

84. Eelnõuga, mis esitati 1984. aastal 19. direktiivi vastuvõtmiseks,[46] oleks artikli 13 A osa lõike 1 punktist b täielikult välja jäetud sõnad „avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad" nii, et kõnealune maksuvabastus oleks olnud kohaldatav ainult haiglaravile ja meditsiinilisele abile ja sellega otseselt seotud tegevusele, mida osutavad kõik haiglad, meditsiini- ja diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused. Seda ettepanekut aga vastu ei võetud ning 1993. aastal võeti see lõpuks tagasi.

85. On mõeldav, et kõnealuse käibemaksuvabastuse kohaldamisalast sooviti välja arvata täielikult tulunduslikul eesmärgil tegutsevate eraõiguslike kommertsorganisatsioonide tegevus, mis ei ole hõlmatud ühessegi riiklikku

43 – EÜT 1973, C 80, lk 1, artikli 14 A osa lõike 1 punkt b.

44 – Vt Terra, B. J. M., ja Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD, 1991, *Vol.* A, lk 587.

45 – KOM(83) 426 (lõplik), lk 44 ja 45.

46 – KOM(84) 648 (lõplik) (EÜT 1984, C 347, lk 5).

tervishoiuteenusesse ega tervisekindlustussüsteemi ning mida sellisest süsteemist ei hüvitata. See on küll pelgalt oletus, mida ei ole käesolevas menetluses arutatud, kuid siiski võib samuti olla asjakohane arvestada seda (varieeruvat) ulatust, milles tervishoiu rahastamist on võidud alates 1977. aastast riiklikust tervisekindlustusest üle viia eraõiguslikku tervisekindlustusse. [47]

86. Olgu eespool pakutuga nii või teisiti, kuid see, et ettevõtja teenuseid ei toetata ega hüvitata riiklikust tervisekindlustussüsteemist, on tegur, mida Euroopa Kohus on pidanud asjakohaseks. Seega tundub Taani ametivõimude tava selles osas õiguspärane ning ei paista ühtegi põhjust, mis võiks heita kahtlust selle tava kohaldamisele käesoleva juhtumi suhtes. See aga ei tähenda, et maksuvabastus tuleb välistada alati, kui sotsiaalkindlustusasutused teenuseid ei hüvita; pigem on see tegur, mida tuleb kaaluda ja mille võib üles kaaluda näiteks vajadus tagada võrdne kohtlemine. [48]

87. Käesolevas asjas võib kõnealuse tingimuse veel üks aspekt seisneda Taani valitsuse väljendatud mures [49] seoses sellega, et sotsiaalselt oleksid soovitavad avalik-õiguslikud tüvirakupangad, kuhu tehakse altruistlikke annetusi, võrreldes eraõiguslike tüvirakupankadega, mis piirduvad üksikisiku või perekonna huvidega. Kui sellised mureküsimused leiavad konkreetse kuju süstemaatilises halduspraktikas kohaldatavate kriteeriumide näol, võivad ka need minu arvates olla õiguspärane alus, millest lähtudes keelduda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse andmisest.

88. Võib märkida, et mõlemaid nimetatud aspekte hõlmab ka maksukohustuslase tegevuse suhtes esineva avaliku huvi mõiste, mida Euroopa Kohus pidas kohtuotsuses Dornier [50] üheks teguriks, mida tuleb arvesse võtta.

– Sama laadi asutus

89. See on veel üks aspekt, mille asjakohasus ei ole esitatud märkustes täit käsitlust leidnud, kuid Kreeka valitsus on puudutanud seda küsimust oma märkuses selle kohta, et mõiste „nõuetekohaselt tunnustatud" tähendab sama mis „tervishoiuasutuste poolt nõuetekohaselt tunnustatud kui haigla, meditsiini- või diagnostikakeskuse laadne asutus".

47 – Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 26.

48 – Vt analoogia põhjal Dornier' kohtuotsus, punkt 75.

49 – Mida on laialdaselt väljendatud ka kirjanduses (vt muu hulgas viited käesoleva ettepaneku 8. ja 9. joonealuses märkuses).

50 – Punktis 72.

90. Olgu see nii või mitte, kuid tõsiasjaks jääb, et maksuvabastuskõlbliku asutuse puhul peab ilmnema kõnealune samalaadsus.

– Nõuetekohaselt tunnustatud asutus

92. Kolmandas küsimuses on põhirõhk sellel, kas teatavad tegurid (professionaalse tervishoiupersonali kasutamine, riikliku tervisekindlustuskatte puudumine ja volitus käidelda tüvirakke) viitavad – koos või üksikult – tingimata sellele, et siseriiklikul kohtul tuleb (või ta ei tohi) pidada CopyGene'i „nõuetekohaselt tunnustatuks" kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

91. On selge, et lõplikult tuvastab selle siseriiklik kohus, ent eelotsusetaotluse ning CopyGene'i ja Taani valitsuse märkuste põhjal näib, et eraõiguslik tüvirakupank ei sarnane haiglate ega meditsiinikeskustega selle – minu arvates määrava omaduse – poolest, et ta ei võta vastu patsiente eesmärgiga anda neile kirurgilist ja/või meditsiinilist ravi ja/või abi. Tüvirakupank võib pigem sarnaneda diagnostikakeskusega, mis ei pruugi tingimata patsiente vastu võtta ja mille tegevuse hulka võib kuuluda rakkude eluvõime kontrollimine, mida teeb ka CopyGene. Toimikust nähtub siiski, et vähemalt tüvirakupangana ei tegele CopyGene diagnostikaga (mille all ma mõistan tegevust, mille eesmärk on kindlaks teha tervisehäire olemasolu või puudumine või raskusaste), ja kui see nii on, ei saa teda hõlpsasti pidada diagnostikakeskusega samalaadseks. [51]

93. Kõigepealt selgub selles suhtes kohtupraktikast, et mõned meditsiinipersonali osutatavad põhiteenused võivad jääda väljapoole mõiste „meditsiiniline abi" määratlust kõnealuse sätte tähenduses. [52] Nii ei saa olla põhjust eeldada, et sellise personali kasutamine „otseselt seotud" teenuste osutamiseks peab automaatselt viima selle personali palganud asutuse tunnustamiseni. Sellepärast näib mulle, et Taani ametivõimud võivad õiguspäraselt kohaldada kriteeriumi, mis põhineb sellel, kas kõnealuseid teenuseid osutab *volitatud* ja *oma volituste piires* tegutsev meditsiiniline personal. Seega, kui seda kriteeriumit kohaldatakse järjepidevalt ja

51 – Vt siiski käesoleva ettepaneku punkt 43.

52 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 37 ning 23. ja 25. joonealune märkus.

kui CopyGene'i „professionaalsed tervishoiutöötajad" ei vasta kõnealuseid teenuseid osutades sellele kriteeriumile, ei välista pelgalt see, et nad on kvalifitseeritud tervishoiutöötajad, Taani valitsuse võimalust keelduda CopyGene'i tunnustamisest maksuvabastuse andmise osas.

94. Järgmiseks, olen juba märkinud,[53] et see, et sotsiaalkindlustusasutused ettevõtja teenuseid (täielikult) ei hüvita, on tegur, mida Euroopa Kohus pidas kohtuasjas Dornier asjakohaseks. „Võrreldavate sotsiaalsete tingimustega" seotud tingimuse osas asusin seisukohale, et see on tegur, mis võiks õigustada maksuvabastuse andmisest keeldumist. Ka sama küsimust nõuetekohase tunnustuse aspektist käsitledes ei saa ma jõuda teistsugusele seisukohale.

95. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b loomuliku tõlgenduse kohaselt oleks „nõuetekohaselt tunnustatud" asutus selline, mida on tunnustatud maksuvabastuse kohaldamiseks. Kui siseriiklikus õiguses ei ole – nagu käesoleval juhul – ette nähtud süsteemi sellise tunnustuse andmiseks konkreetses käibemaksuga seotud kontekstis, tuleks uurida teisi õigusnorme; nagu Euroopa Kohus kohtuasjas Dornier otsustas, ei pea tunnustus tulenema siseriiklikest maksuõiguse sätetest. Seega võib asutust, mille osutatavate teenuste maksumuse riiklik tervisekindlustus hüvitab, pidada „nõuetekohaselt tunnustatuks" selle kaastingimusega, et isikut, kelle teenuseid nii ei hüvitata, saab õiguspäraselt pidada mitte tunnustatuks.

96. Järele jääb küsimus seoses CopyGene'ile inimkudede ja -rakkude direktiivi rakendavate siseriiklike õigusnormide alusel antud volitusega nabanööri tüvirakkude käitlemiseks.

97. Kas niisugune, kõnealuse direktiivi kohaldamisega seoses antud volitus tähendab, et asjaomast asutust tuleb kuuenda direktiivi kohaldamisel pidada „nõuetekohaselt tunnustatuks"?

98. Ma ei usu, et sellel saab olla niisugune automaatne toime, ehkki kindlasti on see asutuse tunnustatuse võimalust toetav tegur.

53 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 74 ja 86.

99. Arvestades kuuenda direktiivi üldist sõnastust ja meditsiiniteaduse arenemist on mõistlik asuda seisukohale, et meditsiinilise abi ja sellega otseselt seotud tegevuse määratlused ei ole staatilised, vaid neid tuleks tõlgendada dünaamiliselt.[54] Niisugune tõlgendamine ei saa põhineda meelevaldsetel kriteeriumidel, vaid selles tuleks arvestada võimalikke aset leidnud kontekstimuutusi.

100. Inimkudede ja -rakkude direktiivi artiklis 6 ette nähtud akrediteerimise, määramise, lubamise või litsentsimise mõte on tagada, et inimkudede ja -rakkude uurimine, töötlemine, säilitamine, ladustamine ja jaotamine leiavad aset kooskõlas ettenähtud kvaliteedi- ja ohutusstandarditega. Kõnealuse inimkasutuse[55] viisid sarnanevad väga suures osas meditsiinilise abiga, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b või c kohaselt käibemaksust vabastatud. Sedavõrd, kui see nii on, näib olevat mõistlik asuda seisukohale, et asutust, mis on saanud loa tegelda inimkudede ja -rakkude uurimise, töötlemise, säilitamise, ladustamise ja jaotamise kõrvaltegevustega, tuleks pidada artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses nõuetekohaselt tunnustatuks.

101. Inimkudede ja -rakkude direktiivi vastuvõtmisel arvestati arstiteaduse uuendusi ja arengut, mis peab olema avaldanud teatavat mõju meditsiinilise abi mõistele ja seega ka selle mõiste võimalikule määratlemisele. Selles kontekstis viitab see, et CopyGene osutab teenuseid loa alusel ja nende teenuste osutamist reguleeritakse vastavalt inimkudede ja -rakkude direktiivile, kaudselt sellele, et CopyGene tegeleb meditsiiniliselt seotud tegevusega, mida on kirjeldatud kõnealuse direktiivi põhjendustes.

102. Siiski ei ole ainult see üksi minu arvates piisav, et automaatseks ja kohustuslikuks tulemuseks oleks „nõuetekohaselt tunnustatud" asutuse staatuse andmine. On selge, et liikmesriikidel on asutuste tunnustamisel seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaldamisega laialdane kaalutlusruum, ning sellepärast ei ole asjakohane järeldada, et tunnustamisega inimkudede ja -rakkude direktiivi alusel peab igal juhul kaasnema tunnustamine seoses käibemaksuga. Oluline on see, et maksuhalduri lähenemisviis

54 – Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 48.

55 – „Inimkasutus" on artikli 3 lõikes 1 määratletud kui „kasutamine inimesest retsipiendil või retsipiendis ja kehavälistes kasutustes".

oleks võrreldavate ja konkureerivate asutuste käsitlemisel järjepidev.

103. Selles osas kinnitas CopyGene'i esindaja kohtuistungil, et Taanis ei ole teisi eraõiguslikke tüvirakupankasid. Seega ei saa ka tekkida küsimust seoses CopyGene'i diskrimineerimisega, mis tuleneks sellest, et mingit teist võrreldava tegevusega ettevõtjat on kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisel käsitletud kui „nõuetekohaselt tunnustatut". Kui aga samad ametivõimud oleksid teisi, võrreldavates olukordades samu teenuseid osutavaid ettevõtjaid „nõuetekohaselt tunnustanud", oleks ühenduse õiguses kehtiv diskrimineerimiskeeld põhimõtteliselt eeldanud sama tunnustuse andmist ka CopyGene'ile.

104. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et inimkudede ja -rakkude direktiivi rakendavate siseriiklike õigusnormide alusel CopyGene'ile antud volitus ei välista automaatselt ja iseenesest Taani maksuhalduri võimalust keelduda pidamast CopyGene'i nõuetekohaselt tunnustatuks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

– Järeldus seoses kolmanda küsimusega

105. Nii jõuan seisukohale, et Euroopa Kohtu praktika ega muud eelotsusetaotluse esitanud kohtu mainitud tegurid – käsitletagu neid eraldi või koos – ei välista konkreetselt Taani maksuhalduri võimalust otsustada, et CopyGene ei ole kõnealuse maksuvabastuse kohaldamiseks „nõuetekohaselt tunnustatud". Samuti ei eelda ükski nendest teguritest konkreetselt sellist otsust, ehkki kriteeriumeid, mis seisnevad „võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes" ja „samalaadsuses", võib olla vaja veel uurida.

106. Nendel asjaoludel peab lõplik analüüs jääma siseriikliku kohtu enda ülesandeks. Siseriiklik kohus peab tegema kindlaks, milline kaal igale asjakohasele tegurile omistada, ja kontrollima, et tunnustuse andmisest keeldumine on järjepidevas kooskõlas kujunenud haldustavaga ja võrreldavate valdkondade muude tavadega, eriti nendega, mis on seotud meditsiiniliste abiasutuste staatuse ja käibemaksust vabastamisega.

– Neljas küsimus

107. Kavatsetava ravi laad – olgu see autoloogne või allogeenne – ei tohiks minu

meelest mõjutada kolmandale küsimusele antavat vastust. Ravi laadil ei ole mingit tähtsust selles, kas asutus on sama laadi kui haigla, meditsiini- või diagnostikakeskus, ega selles, kas ta on „nõuetekohaselt tunnustatud" või mitte. Siiski saan ma aru, et sellel küsimusel ei puudu seos eespool [56] käsitletud muredega, mis puudutavad avalik-õiguslike tüvirakupankade soovitavust võrreldes eraõiguslikega, ning sellepärast võib see olla kaalumist vajav tegur siis, kui uuritakse, kas kõnealuseid teenuseid osutatakse sotsiaalsetes tingimustes, mis on võrreldavad avalik-õiguslike organisatsioonide omadega.

Lõpetuseks

108. Käesolevat kohtuasjas analüüsides olen sisuliselt eeldanud, et CopyGene'i teenused, mis seisnevad nabanöörivere kogumises, transportimises, analüüsimises ja ladustamises, moodustavad ühe liitteenuse, mida tuleks käibemaksu osas käsitleda kui ühtset.

109. Olen teadlik, et hiljutises Manchesteri VAT and Duties Tribunali esitatud eelotsusetaotluses [57] on tõstatatud küsimused selle kohta, kas nabanöörivere ja selles sisalduvate tüvirakkude kogumises, transportimises, analüüsimises, ladustamises ja kättesaadavaks tegemises seisneva koguteenuse eri osateenuseid tuleks käibemaksu osas käsitleda kui eraldi teenuseid, mille käibemaksust vabastamine võib olla erinev.

110. Et nimetatud kohtuasi oli käesolevas kohtuasjas peetud istungi kuupäeva määramise ajal varases menetlusstaadiumis, ei ole neid kahte kohtuasja liidetud ega koos käsitletud.

111. Seetõttu ei ole Euroopa Kohus saanud käesolevas asjas märkusi, millel võiks olla tähtsust eraldi käsitlemise küsimuses. Samuti ei ole Østre Landsret selles küsimuses suuniseid palunud. Sel põhjusel ei ole ma käesolevas ettepanekus seda küsimust käsitlenud, kuigi olen teadlik, et vastus võiks mõjutada seda, kuidas CopyGene'i teenuseid käibemaksu osas käsitletakse.

56 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 87.

57 – Kohtuasi C-86/09: Future Health Technologies.

Ettepanek

112. Kõikidest eespool esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Østre Landsreti küsimustele järgmiselt.

„1) Niisugust teenust nagu nabanöörivere kogumine, transportimine, analüüsimine ja ladustamine tuleb pidada haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotuks 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, kui kogutud verd saab kasutada selliseks raviks või sellise abi andmiseks ja kui see kogutakse sellel eesmärgil ja kui seda ei saa kasutada mingil muul eesmärgil. Selles suhtes ei ole oluline, kas niisugune ravi või abi on teenuse osutamise ajal konkreetselt ette nähtud või mitte.

2) Teenus, mille eesmärk ei ole tõrjuda, vältida või ära hoida tervisehäiret ega avastada tervisehäiret latentses või algstaadiumis, ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaldamisalasse kuuluv ennetav meditsiiniteenus.

3) Selleks et kvalifitseeruda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ette nähtud maksuvabastuseks, peab asutus, mis ei ole avalik-õiguslik:

– osutama oma teenuseid sotsiaalsetes tingimustes, mis on võrreldavad avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes kohaldatavatega;

– olema sama laadi kui haigla, meditsiini- või diagnostikakeskus; ja

– olema selles suhtes nõuetekohaselt tunnustatud.

Siseriiklike ametivõimude otsust mitte anda sellist tunnustust ei välista:

– see, et teenuseid, nagu nabanööörivere kogumine, transportimine, analüüsimine ja ladustamine, teostavad professionaalsed tervishoiutöötajad, ega

– see, et asjaomane asutus on saanud 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, rakendavate siseriiklike õigusnormide alusel loa sellisest verest saadud tüvirakkude käitlemiseks,

kuid toetab see, kui riiklik tervisekindlustussüsteem asjaomase asutuse tegevust ei hüvita.

4) Esimesele, teisele ja kolmandale küsimusele antavaid vastuseid ei mõjuta see, kas kõnealuseid teenuseid osutatakse autoloogse või allogeense kasutamise eesmärgil."