EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

3. juuni 2010 *

Kohtuasjas C-237/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Cour de cassationi (Belgia) 18. juuni 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. juulil 2009, menetluses

Belgia riik

versus

Nathalie De Fruytier,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– N. De Fruytier, esindaja: advokaat E. Traversa,

– Belgia valitsus, esindaja: M. Jacobs,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, I. Bakopoulos ja M. Tassopoulou,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 A osa lõike 1 punkti d tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud N. De Fruytier' ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses inimpäritolu organite ja ainete mitmesugustele haiglatele ja laboratooriumidele transportimise käibemaksuga maksustamise üle, kui sellega tegeleb füüsilisest isikust ettevõtja.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne" materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

4 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt on „teenuste osutamine" mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne selle direktiivi artikli 5 tähenduses.

5 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 on sätestatud:

„[...] liikmesriigid [vabastavad] 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:

[...]

d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine;

[...]."

Siseriiklik õigus

6 Käibemaksuseadustiku (code de la taxe sur la valeur ajoutée, edaspidi „käibemaksuseadustik") artiklitega 10 ja 18 võeti siseriiklikusse õigusesse üle kaubatarne ja teenuste osutamise mõisted, mis on sätestatud vastavalt kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 ja artikli 6 lõikes 1.

7 Käibemaksuseadustiku artikkel 10 sätestab:

„§ 1. Kaubatarne on vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. See hõlmab eelkõige vara üleandmist omandajale või ülevõtjale omandiõiguse üleandmise kokkuleppe või vara jagamise kokkuleppe alusel.

[...]."

8 Käibemaksuseadustiku artikkel 18 näeb ette:

„§ 1. Teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne käesoleva seadustiku tähenduses.

[...]."

9 Käibemaksuseadustiku artiklis 44, millega võeti siseriiklikku õigusesse üle teatava avalikes huvides tegutsemise puhul ette nähtud käibemaksuvabastusi käsitlev kuuenda direktiivi artikli 13 A osa, on sätestatud:

„§ 1. Teenuste osutamine on maksuvaba, kui neid osutavad oma tavapärases majandustegevuses järgmised isikud:

[...]

2) arstid, hambaarstid, füsioterapeudid, ämmaemandad, meditsiiniõed, põetajad, hooldajad ja massöörid, kelle osutatavad teenused sisalduvad kohustusliku ravi- ja invaliidsuskindlustusega hõlmatud tervishoiuteenuste loetelus;

§ 2. Samuti on maksuvabad:

1) nende teenustega tihedalt seotud teenused ja kaubatarned, mis on osutatud või tehtud haiglate, psühhiaatriaasutuste, kliinikute ja meditsiinikeskuste tavapärases majandustegevuses; haigete ja vigastatute vedu selleks spetsiaalselt varustatud transpordivahenditega;

[...]

l *ter*) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine;

[...]."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 N. De Fruytier on füüsilisest isikust ettevõtja, kes tegeleb inimpäritolu organite ja ainete transportimisega haiglatele ja laboratooriumidele.

11 Belgia maksuhaldur maksustas N. De Fruytier' tegevuse käibemaksuga.

12 N. De Fruytier leidis, et tema tegevus on käibemaksuvaba, ja pöördus kaebusega kohtusse. Tribunal de première instance de Namur (Namuri esimese astme kohus) rahuldas 1. juuni 2006. aasta otsusega N. De Fruytier' kaebuse ja vähendas vastavalt maksusummat ning samale seisukohale asus hiljem Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus) 26. oktoobri 2007. aasta otsuses.

13 Cour d'appel de Liège leidis oma otsuses, et inimpäritolu organite ja ainete transport, millega N. De Fruytier tegeleb, on käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punkti l°*ter* alusel maksuvaba, lähtudes alljärgnevatest kaalutlustest.

14 Belgia õigus keelab kauplemise inimpäritolu organite ja ainetega. Seega selleks, et säilitada käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punkti l *ter* kasulik mõju, ei saa neis

sätetes osutatud avalikes huvides tegutsemist, mis seondub inimorganite, inimvere ja rinnapiimaga, pidada nende tarnimiseks „kaubatarnena" käibemaksuseadustiku artikli 10 tähenduses, sest „tarne" on sel juhul välistatud, kuna see on seadusega keelatud. „Tarnet" käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punkti l *ter* tähenduses tuleb seega käsitada nii, et see on seotud kauba tegeliku tarnimisega, millele vastavad N. De Fruytier' osutatavad transporditeenused.

15 Belgia riik esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse.

16 Ta väidab oma kaebust põhjendades, et käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktis l°*ter* sisalduvat mõistet „tarne" tuleb käsitada käibemaksuseadustiku artikli 10 tähenduses, st see on materiaalse vara mis tahes üleminek ühelt poolelt teisele poolele, kellel on seejärel õigus seda omanikuna või omaniku õiguste alusel käsutada. Niisiis ei saa N. De Fruytier' transporditegevust pidada „tarneks" käibemaksuseadustiku artikli 10 tähenduses, vaid hoopis teenuste osutamiseks, millele ei laiene käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktis l *ter* sätestatud maksuvabastus.

17 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas inimpäritolu organite ja ainete transportimine füüsilisest isikust ettevõtjana haiglatele ja laboratooriumidele on [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 13 A osa lõike 1 punkti d tähenduses inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine, mis on käibemaksust vabastatud?"

Eelotsuse küsimus

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti d, millega „inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine" on käibemaksust vabastatud, tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav füüsilisest isikust ettevõtja tegevusele, mis seisneb inimpäritolu organite ja ainete transportimises haiglatele ja laboratooriumidele.

19 Alustuseks olgu meenutatud, et kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate või teenuseid osutavate isikute kogu majandustegevust. Direktiivi artikliga 13 on maksust siiski vabastatud teatav avalikes huvides tegutsemine (artikli 13 A osa) ja muud tegevusalad (artikli 13 B osa) (vt 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-253/07: Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, EKL 2008, lk I-7821, punkt 15, ja 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-473/08: Eulitz, EKL 2010, lk I-907, punkt 24).

20 Samuti nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastusi tuleb tõlgendada täht-tähelt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Täht-tähelise tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt 14. juuni 2007. aasta otsused kohtuasjas C-434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I-4793, punkt 16, ning kohtuasjas C-445/05: Haderer, EKL 2007, lk I-4841, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika, samuti 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed, EKL 2009, lk I-11079, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud maksuvabastused ühenduse õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus Horizon College, punkt 15, ja 22. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-242/08: Swiss Re Germany Holding, EKL 2009, lk I-10099, punkt 33). Seega tuleb kuuenda direktiivi sättele, mille sõnastuses ei leidu otsest viidet liikmesriikidele sätte tähenduse ja ulatuse määratlemise õiguse andmise kohta, anda kogu liidu piires üldjuhul autonoomne ja ühetaoline tõlgendus (vt selle kohta 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I-14393, punkt 34, ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 63).

22 Eelnevatest kaalutlustest tulenevalt peab väljend „kaubatarne", millele viitab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt d seoses „inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimisega", saama liidu õigusest lähtuva autonoomse ja ühetaolise tõlgenduse.

23 Selles osas tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt „[on] „kaubatarne" […] materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek" (vt 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, EKL 2007, lk I-2697, punkt 31). Lisaks tuleneb kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 1, et mõiste „teenuste osutamine" hõlmab iga tehingu, mis ei ole kaubatarne sama direktiivi artikli 5 tähenduses (vt 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-88/09: Graphic Procédé, EKL 2010, lk I-1049, punkt 17).

24 Ühtlasi selgub Euroopa Kohtu praktikast, et kaubatarne mõiste ei viita omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt selle kohta 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punktid 7 ja 8; 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht, EKL 1995, lk I-2775, punktid 13 ja 14; 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas

C-185/01: Auto Lease Holland, EKL 2003, lk I-1317, punktid 32 ja 33, ning eespool viidatud kohtuotsus Aktiebolaget NN, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Kui aga inimpäritolu organite ja ainete transportimise tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, seisneb üksnes selles, et vedaja viib haiglatele ja laboratooriumidele asjaomased saadused füüsilises mõttes ühest kohast teise, siis sellist tegevust ei saa samastada „kauba tarnega" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuna see ei anna teisele poolele tegelikult õigust kasutada asjassepuutuvaid saadusi nii, nagu ta oleks nende omanik.

26 Järelikult ei saa sellisele tegevusele kohaldada käibemaksuvabastust, mille kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt d sätestab „inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimise" puhuks.

27 Selles osas, kuigi eelotsusetaotlusest nähtub, et Belgias ei kaubelda inimpäritolu organite ja ainetega ning kuigi Oviedos 4. aprillil 1997 sõlmitud inimõiguste ja biomeditsiini konventsiooni: inimõiguste ja inimväärikuse kaitse bioloogia ja arstiteaduse rakendamisel artiklis 21 „Rahalise tulu teenimise keeld" on sätestatud, et inimkeha ega selle osa, kui selline, ei tohi olla tulu teenimise allikas, ei saa neid asjaolusid iseenesest siiski pidada sellisteks, mis jätaksid kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti d täiesti ilma selle kasulikust mõjust. Nagu nähtub konventsiooni artikli 33 lõikest 1, on konventsioon ju allakirjutamiseks avatud Euroopa Nõukogu liikmesriikidele ning Euroopa Liidule, kuid liit ei ole sellele veel alla kirjutanud. Ka liikmesriikide hulgas on ainult natuke rohkem kui pooled riigid konventsiooni tegelikult ratifitseerinud.

28 Sellest tulenevalt ei saa välistada, et teistes liikmesriikides peale Belgia Kuningriigi on eelkõige rinnapiima osas niisugune üleminek lubatud ja selle suhtes saab

järelikult kohaldada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastust.

29 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti d, millega „inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine" on käibemaksust vabastatud, tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav füüsilisest isikust ettevõtja tegevusele, mis seisneb inimpäritolu organite ja ainete transportimises haiglatele ja laboratooriumidele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

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 d, millega „inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarnimine" on käibemaksust vabastatud, tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav füüsilisest isikust ettevõtja tegevusele, mis seisneb inimpäritolu organite ja ainete transportimises haiglatele ja laboratooriumidele.

Allkirjad