UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

18 päivänä marraskuuta 2010 *

Asiassa C-156/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 1.4.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.5.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Leverkusen

vastaan

Verigen Transplantation Service International AG,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja M. Berger,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään F. Díez Moreno,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.7.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston

direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan ja 28 b artiklan F kohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Verigen Transplantation Service International AG (jäljempänä VTSI) ja Finanzamt Leverkusen (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee sitä, että jälkimmäinen on kieltäytynyt myöntämästä vapautusta arvonlisäverosta liikevaihdolle, jonka VTSI saa nivelrustosolujen viljelystä, joka on suunnattu muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille palvelujen vastaanottajille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka, jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin

– –

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

– –

– irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä,

on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään;

– –”

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko on ”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”, ja sen 1 alakohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

_ _”

6 Kyseisen direktiivin 28 b artiklan F kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetään, palvelujen suorituspaikan katsotaan olevan sellaisen irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvän asiantuntija-arvion tai työsuorituksen osalta, joka tarjotaan asiakkaalle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa näiden palvelujen suoritus tosiasiassa tapahtuu, siinä jäsenvaltiossa, joka on antanut vastaanottajalle sen arvonlisäveronumeron, jota käyttäen palvelu annettiin tälle.

_ _”

Kansallinen säännöstö

7 Vuoden 1999 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1999; BGBl. 1999 I, s. 1270; jäljempänä UStG) 3 a §:n 2 momentin 3 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään muun muassa seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen suorituspaikkana on se paikka, jossa elinkeinonharjoittaja harjoittaa kaikkea toimintaansa tai olennaista osaa siitä:

– –

c) Irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvä työsuoritus ja asiantuntija-arvio. Jos palvelun vastaanottaja antaa palvelun suorittavalle elinkeinonharjoittajalle jonkin toisen jäsenvaltion sille antaman arvonlisäveronumeron, tällä numerolla vastaanotettu palvelu katsotaan suoritetuksi kyseisen toisen jäsenvaltion alueella – –."

8 UStG:n 4 §:n 14 momentin mukaan UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainituista toimista verosta vapautettuja ovat

"lääkärin, hammaslääkärin, luontaishoitajan, fysioterapeutin tai kätilön toiminta taikka muu vastaava tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattitoiminta tai kliinisen kemian alan ammattitoiminta – –".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 VTSI on Saksaan sijoittautunut bioteknologia-alan yritys, ja se toimii erityisesti kudosteknologian alalla. Sen toimialana on ihmiskudokseen, erityisesti rustoon, liittyvien sairauksien diagnosointiin ja hoitoon liittyvän teknologian tutkiminen, kehitys, valmistus ja markkinointi.

10 Pääasiassa on kyse VTSI:n liiketoimista, jotka liittyvät rustosolujen viljelyyn potilaaseen uudelleen implantoimista varten tapauksissa, joissa palvelujen vastaanottajat (lääkärit tai klinikat) ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin ja VTSI on ilmoittanut laskuissaan niiden arvonlisäveronumeron.

11 Bundesfinanzhof kuvailee menetelmää seuraavalla tavalla: Lääkäri tai klinikka lähettää VTSI:lle rustokudosta, joka on otettu potilaalta. VTSI käsittelee kudosta siten, että rustosolut voidaan irrottaa siitä. Sen jälkeen, kun rustosoluja on valmisteltu niiden omassa veriseerumissa, niiden määrää lisätään viljelemällä niitä inkubaattorissa yleensä kolmesta neljään viikkoa. Viljelyn tuloksena saatavia soluja voidaan implantoida kollageenikalvolle, jolloin syntyy ”rustosolulaastari”, tai ne voidaan jättää implantoimatta. Molemmissa tapauksissa solut lähetetään potilasta hoitavalle lääkärille tai klinikalle implantoitaviksi uudelleen potilaaseen.

12 VTSI käsitteli näitä palveluja verottomina, koska ne suoritettiin toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville vastaanottajille.

13 Finanzamt kuitenkin piti niitä veronalaisina ja määritti 17.12.2003 päivätyllä päätöksellä liikevaihtoveron, joka VTSI:n oli maksettava vuodelta 2002.

14 VTSI väitti tästä päätöksestä tekemänsä oikaisuvaatimuksen yhteydessä ja sittemmin Finanzgericht Kölnissä, ettei rustosolujen viljely ollut lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle vaan että kyseessä oli pikemminkin ”rutiininomainen laboratoriopalvelu”, jota hoitivat biotekniikan tai laboratoriotekniikan assistentit. Farmaseutti ja ulkopuolinen apteekkari tekivät välttämättömät laatutarkastukset.

15 Finanzgericht Köln hyväksyi VTSI:n nostaman kanteen ensimmäisessä oikeusasteessa. Sen mielestä solujen viljely oli palvelu, jota oli pidettävä ”irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvänä työsuorituksena” UStG:n 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että kudoksensiirtoa varten otetuista elimistä tulee irtainta omaisuutta, kun ne poistetaan potilaan kehosta. Sillä, käytetäänkö irrotettua ruumiinosaa myöhemmin omaan (autologinen käyttö) vai vieraaseen kehoon (allogeeninen käyttö) tehtävään siirtoon, ei ole merkitystä käsitteen ”irtain aineellinen omaisuus” soveltamisalaan kuulumisen kannalta.

16 Todettuaan, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet asiakkaat olivat käyttäneet niille annettuja omien jäsenvaltioidensa arvonlisäveronumeroita, Finanzgericht Köln katsoi, ettei kyseisiä liiketoimia verotettu Saksassa.

17 Finanzamt on tehnyt tuomiosta Revision-valituksen. Se on väittänyt Bundesfinanzhofissa, että koska solut irrotetaan potilaan kehosta lyhyeksi aikaa, niistä ei tule irtainta omaisuutta, joten niiden viljely ei kuulu UStG:n 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun työsuorituksen käsitteeseen. Finanzamtin mukaan kyseessä ei ole myöskään UStG:n 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettu toisen jäsenvaltion antaman arvonlisäveronumeron käyttäminen, koska käyttö olisi edellyttänyt kantajan ja palvelun vastaanottajan välistä nimenomaista sopimusta.

18 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan viljeltyjen rustosolujen toimittamisessa potilasta hoitavalle lääkärille tai klinikalle ei ole kyse tavaran luovutuksesta, koska VTSI:lla ei ole valtuuksia määrätä vapaasti rustokudoksesta. Sen mukaan solujen viljely on palvelujen tarjoamista eikä se ole Saksassa verollista, kun tämä palvelu suoritetaan toiseen jäsenvaltioon. Tilanne voi olla tällainen kuitenkin vain siinä tapauksessa, että kuudennen direktiivin 28 b artiklan F kohtaa tulkitaan siten, että VTSI:n tarjoamat palvelut kuuluvat sen soveltamisalaan. Päinvastaisessa tapauksessa kyseisiä liiketoimia on verotettava Saksassa, ellei niitä voida pitää saman

direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuna ”lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle”.

19 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 28 b artiklan F kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että

a) ihmiseltä otettava rustokudos (biopsioitu kudos), joka luovutetaan elinkeinonharjoittajalle solujen viljelyä varten ja palautetaan implanttina asianomaiselle potilaalle, on kyseisessä säännöksessä tarkoitettua ’irtainta aineellista omaisuutta’

b) nivelrustosolujen irrottaminen rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyviä ’työsuorituksia’

c) palvelu on suoritettu sen vastaanottajalle tämän ’arvonlisäveronumeroa käyttäen’ jo silloin, kun numero on ilmoitettu palvelunsuorittajan laskussa mutta sen käyttämisestä ei ole tehty nimenomaista kirjallista sopimusta?

2) Jos johonkin edellä esitetyistä kysymyksistä vastataan kieltävästi, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että

nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely merkitsevät 'lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle', jos solujen lisäämisellä saadut solut implantoidaan uudelleen luovuttajaan?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen kysymys

20 Toisella kysymyksellään, joka on tutkittava ensin, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely merkitsevät "lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle", jos solujen viljelyllä saadut solut implantoidaan uudelleen luovuttajaan.

21 Alustavasti on syytä muistuttaa, että kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella toteuttamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 49 kohta; asia C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006, Kok., s. I-12121,

22 kohta ja asia C-262/08, CopyGene, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5053, 23 kohta).

22 Saman direktiivin 13 artiklassa kuitenkin vapautetaan tietyt liiketoimet arvonlisäverosta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää erot arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 15 kohta ja em. asia CopyGene, tuomion 24 kohta).

23 Lisäksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen toteuttamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovittava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen merkitse sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. mm. asia C-445/05, Haderer, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4841, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia CopyGene, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetystä vapautuksesta oikeuskäytännössä on todettu, että käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” tarkoitetaan palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (em. asia CopyGene, tuomion 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle täytyy toki olla terapeuttinen tarkoitus, mutta tästä ei silti välttämättä seuraa, että hoidon terapeuttista tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti (em. asia CopyGene, tuomion 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että menetelmällä, jossa rustokudosta otetaan ja siitä irrotetaan soluja viljeltäviksi potilaaseen uudelleen implantoimista varten, on kaiken kaikkiaan terapeuttinen tarkoitus.

26 VTSI:n tarjoamat erityispalvelut muodostavat tosin vain osan tästä menetelmästä. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa, ne ovat kuitenkin välttämätön, olennainen ja erottamaton osa menetelmää, jonka muita vaiheita ei voida asianmukaisesti toteuttaa erikseen.

27 Edellä esitetystä seuraa, että nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely niiden uudelleen implantoimista varten terapeuttisessa tarkoituksessa kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle”. Lisäksi tällainen tulkinta on yhdenmukainen samaan säännökseen sisältyvän terveydenhoidon kustannusten alentamista koskevan tavoitteen kanssa (ks. asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok., s. I-5123, 29 kohta).

28 Tässä yhteydessä merkityksetöntä on se, ettei kyseisiä palveluita suorittavalla laboratorion henkilökunnalla ole lääkärin pätevyyttä, koska ei ole välttämätöntä, että terapeuttinen hoito on kaikilta osin lääkärin antamaa (ks. vastaavasti asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok., s. I-6833, 41 kohta ja em. asia L.u.P., tuomion 39 kohta).

29 On vielä lisättävä, ettei se, implantoidaanko viljellyt solut uudelleen potilaaseen, jolta ne on irrotettu, vai johonkin muuhun henkilöön, ei lähtökohtaisesti vaikuta siihen, määritelläänkö palvelu ”lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle” (ks. analogisesti em. asia CopyGene, tuomion 51 kohta).

30 Saksan hallitus on väittänyt, että olisi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta luokitella kyseiset palvelut ”lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle”, koska VTSI:n valmistama ”rustosolulaastari” on toiminnaltaan verrattavissa farmaseuttisiin tuotteisiin, joita ei ole vapautettu arvonlisäverosta; tästä on riittävää todeta, että palvelun luokitteleminen ”lääketieteellisen hoidon antamiseksi henkilölle” voi riippua ainoastaan palvelun omasta luonteesta eikä merkitystä ole sillä, onko vaihtoehtoista farmaseuttista tuotetta olemassa vai ei.

31 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 28 kohdassa, joillekin hoitomuodoille on jo vaihtoehtoisia farmaseuttisia tuotteita, kun taas toisille niitä ei vielä ole mutta tulevaisuudessa saattaa olla, joten nämä kaksi ryhmää kehittyvät jatkuvasti.

32 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetyt toteamukset, toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely niiden uudelleen implantoimista varten terapeuttisessa tarkoituksessa kuuluvat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle”.

Ensimmäinen kysymys

33 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettu vastaus, ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

34 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että nivelrustosolujen irrottaminen ihmiskehosta otetusta rustokudoksesta ja siihen liittyvä solujen viljely niiden uudelleen implantoimista varten terapeuttisessa tarkoituksessa kuuluvat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle”.

Allekirjoitukset