

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 29. juulil 2010¹

1. Käesolevas asjas puudutab põhikohtuasi sellise inimkoe tehnoloogia meetodi käibemaksuga maksustamist, mille käigus eraldatakse patsiendilt eemaldatud liigese-kõhrekoest rakud, paljundatakse need laboratooriumis ning prepareeritakse need (kollageenist koosnevasse membraani paigutamise teel või ilma) patsiendile siirdamiseks.

Asjassepuutuvad käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid

3. Põhikohtuasjas on arutusel 2002. aastal osutatud teenused, mistõttu on asjakohaseks liidu õigusnormiks kuues direktiiv.²

4. Selle direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on teenuse osutamise koht sisuliselt teenuse osutaja tegevuskoht või tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.³

2. Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus), Saksamaa, soovib teada, kas laboratoorseid toiminguid on „materiaalse vallasvaraga seonduv töö” Euroopa Liidu käibemaksualaste õigusnormide tähenduses (kui jah, siis see mõjutab seda, mida tuleb pidada teenuse osutamise kohaks juhul, kui klient ja teenuse osutaja asuvad erinevates liikmesriikides) või „meditsiinilise abi andmine” (sellisel juhul on need käibemaksust vabastatud).

5. Artikli 9 lõike 2 punktis c on samas sätestatud, et muu hulgas „materiaalse vallasvaraga seonduva tööga” seotud teenuste osutamise

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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), mis alates 1. jaanuarist 2007 asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ ühise käibemaksusüsteemi kohta (ELT L 347, lk 1), mis kordab samu sätteid muudetud ülesehituses ja sõnastuses.

3 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 45.

1 – Algsel: inglise.

koht on „nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht”.⁴

6. Kuid direktiivi artikli 28b F osa sätestab:

„Erandina artikli 9 lõike 2 punktist c, kui teenuse saaja on maksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui seal, kus neid teenuseid tegelikult osutatakse, loetakse materiaalse vallasvara hindamist või materiaalse vallasvaraga seotud tööd hõlmavate teenuste puhul nende osutamise kohaks liikmesriik, kes väljastas teenuse saajale käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri, mille alusel talle teenus osutati.

See erandi ei kehti juhul, kui kaupu ei lähetata ega veeta väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid tegelikult osutatakse.”⁵

4 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt c.

5 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 55. Artikli 28b F osa kehtestati nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (ELT L 102, lk 18), mille põhjenduses 10 on öeldud, et selle direktiivi eesmärk on ühendusesise kaubanduse hõlbustamine materiaalse vallasvara töötlemise alal.

7. Kuuenda direktiivi artikli 13A osa lõikes 1 on loetletud maksuvabastused „teatava avalikes huvides tegutsemise puhul”. Seal on eeskätt 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;

[...]”⁶.

6 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 131 ja artikli 132 lõike 1 punktid b ja c.

Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8. Bundesfinanzhof selgitab, et Verigen Transplantation Service International AG (edaspidi „Verigen”) on Saksamaal tegutsev biotehnoloogia valdkonna ettevõtja, kes tegeleb koetehnoloogia valdkonnas. Ta tegeleb inimkudedega seotud haiguste, eeskätt kõhrehaiguste diagnoosimiseks ja raviks mõeldud tehnoloogiliste lahenduste uurimise, arendamise, tootmise ja turustamisega. Käesolevas menetluses on vaidluse all Veringeni sellised tehingud, mis on seotud (patsiendilt endalt pärinevate) autoloogsete kõhrerakkude (kondrotsüütide) paljundamisega juhtudel, kui kliendid (arstid või kliinikud), kellele teenust osutati, asuvad teistes liikmesriikides ja Veringen on arvetele märkinud nende käibemaksudokumentide registreerimisnumbri.

9. Raviarst või raviasutus saadab Verigenile patsiendilt biopsia teel eemaldatud kõhrkoed. Veringen töötleb kudesid nii, et neist oleks võimalik eraldada kondrotsüüdid. Pärast nende töötlemist inkubaatoris nende enda vereseerumis, paljundatakse need kasvatamise teel, üldjuhul kolme kuni nelja nädala jooksul. Kasvatatud rakud võidakse paigutada laboris kollageenist koosnevasse membraani, mille tagajärjel moodustub n-ö

„kõhrkoest plaaster”. Mõlemal juhul saadetakse need raviarstile või raviasutusele patiensidile siirdamiseks.

10. Verigen leidis, et need teenused, mida osutati teistes liikmesriikides asuvatele klientidele, ei ole käibemaksuga maksustatavad. Maksuhaldur oli seisukohal, et tegemist on käibemaksuga maksustatava tehinguga ja nõudis käibemaksu tasumist vaidlusaluse aasta eest.

11. Verigen leidis järgnevas menetluses, et kõhrerakkude paljundamine ei kujuta endast meditsiinilise abi andmist. Pigem on tegemist „rutiinsete laboratoorsete toimingutega”, mida teostavad biotehnoloogiaalase haridusega või meditsiinitehnikaalase ettevalmistusega assistendid. Nõutava kvaliteedikontrolli teostamiseks on kaasatud farmatseut või koosseisuväline apteeker.

12. Finanzgericht (maksukohus) rahuldab Verigeni kaebuse esimeses astmes. Kohus leidis, et rakkude paljundamine kujutab endast „materiaalse vallasvaraga seonduvat tööd”. Ka siirdamise eesmärgil eemaldatud elundid kujutavad endast vallasvara. Mis puudutab eemaldatud elundi liigitamist mõiste „materiaalne vallasvara” alla, siis ei ole oluline, kas

ühelt isikult eemaldatud elund siirdatakse hiljem tagasi samale isikule või teisele isikule. Nagu nähtub Veringeni esitatud arvetest, kasutasid teistes liikmesriikides asuvad kliendid neile asukohaliikmesriigis omistatud käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit. Seega ei olnud need tehingud Saksamaal käibemaksuga maksustavad.

tõlgenduse järgi saab asuda seisukohale, et Veringeni teenused kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 28b F osa kohaldamisalasse. Kui kuuenda direktiivi artikli 28b F osa selline tõlgendus ei ole õige, siis tuleb asuda seisukohale, et kõnealune teenus on Saksamaal maksustatav, välja arvatud juhul, kui seda võib pidada „meditsiinilise abi andmiseks” artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses.

15. Seega soovib Bundesfinanzhof eelotsust järgmises küsimuses:

13. Maksuhaldur toob kassatsioonkaebuse põhjenduses esile, et lühiajalise keha eemaldamise tagajärjel ei muutu rakud vallasvaraks ja et rakkude paljundamine ei ole „töö”. Tegemist ei ole ka käibemaksukohustuslase teises liikmesriigis väljastatud registreerimisnumbri „kasutamise”, kuna selleks oleksid pooled pidanud enne teenuse osutamist sõlmima sõnaselge kokkuleppe.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et paljundatud kõhrerakkude üleandmine raviarstile või ravisutusele ei kujuta endast kaubarannet, ja et rakkude paljundamine on teenus kuna Verigen ei saa talle saadetud kõhrkudesid kasutada kudede omanikuna, vaid on kohustatud rakud pärast paljundamist tagasi saatma. Rakkude paljundamine ei ole Saksamaal käibemaksuga maksustatav tehing, kui vaidlusaluste teenuste osutamise koht on muus liikmesriigis. Kuid sellise olukorraga on tegemist üksnes siis, kui õigusliku

„1. Kas nõukogu [kuuenda direktiivi] artikli 28b F osa esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et:

- a) inimeselt eemaldatud kõhrkoed [...], mis antakse rakkude paljundamise eesmärgil ettevõtjale, kes tagastab need implantaadina, mis siirdatakse tagasi samale isikule, kujutavad endast „materiaalset vallasvara” selle sätte tähenduses,
- b) kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine kujutavad endast materiaalse vallasvara „töötlemist” selle sätte tähenduses,
- c) kliendile osutatakse teenust „käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri alusel” juba siis, kui nimetatud registreerimisnumber on märgitud teenuse osutaja arvele,

ilma et oleks sõlmitud sõnaselget kirjalikku kokkulepet registreerimisnumbri kasutamise kohta?

Õiguslik hinnang

2. Kui vastus mõnele eespool toodud küsimustest on eitav: siis kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et inimeselt eemaldatud kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine kujutavad endast meditsiinilise abi andmist, „ kui rakkude paljundamise teel saadud rakud siirdatakse tagasi samale isikule?“
17. Kuigi eesotsusetaotluse esitanud kohus esitab teise küsimuse üksnes juhul, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, võib neid vaadelda ka vastupidises järjekorras. Kui – nagu väidab komisjon – arutusel olevad teenused on „meditsiinilise abi andmine“ artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses, on need käibemaksust vabastatud sõltumata sellest, kus need osutatakse (või neid peetakse osutatuks). Seega analüüsin esiteks teist küsimust.

Teine eelotsuse küsimus

16. Kirjalikud märkused on esitanud Saksamaa ja Hispaania valitsus ning komisjon. Kuna kohtuistungit ei taotletud, siis seda ei toimunud. Euroopa Kohus leidis, et käesoleva ettepaneku tegemine tuleb edasi lükata, et oleks võimalik arvesse võtta otsuseid kohtuasjades CopyGene⁷ ja Future Health Technologies,⁸ mis käsitlevad teises eelotsuse küsimuses esitatud küsimusi. Nimetatud otsused tehti 10. juunil 2010.

18. Viimati on mõisteid „meditsiiniline abi“ ja „meditsiinilise abi andmine“ käsitletud kohtuasjades CopyGene ja Future Health Technologies,⁹ ning selle käsitlemise võib lühidalt kokku võtta järgmiselt:

7 – 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-262/08 (EKL 2010, EKL 2010, lk I-5053).

8 – 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-86/09 (EKL 2010, EKL 2010, lk I-5215).

9 – Viidatud eespool punktides 7 ja 8. Vt eelkõige kohtuotsus CopyGene, punktid 24 ja 30, ning kohtuotsus Future Health Technologies, punktid 28–30, 36, 37 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika. Vt kohtuasjas CopyGene tehtud kohtujurist ettepanek, punkt 30 jj.

19. Kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud maksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine. Nende eesmärk ei ole vabastada maksust kõik üldistes huvides tehtud tehingud, vaid üksnes selles direktiivis loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud tehingud. Selles artiklis kasutatud mõisteid 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 mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Seega ei või niisugune tähttäheiline tõlgendamine viia selleni, et maksuvabastuste toime kaob.

20. Meditsiinilise iseloomuga teenuste puhul hõlmab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b kõiki haiglatingimustes osutatavaid teenuseid, samas kui artikli 13 A osa lõike 1 punktis c on viidatud meditsiiniteenustele, mida osutatakse väljaspool neid tingimusi kas teenuse osutaja erapraksise asukohas, patsiendi kodus või mujal. Artikli 13 A osa lõike 1 punktidest b ja c, mille kohaldamisalad on erinevad, nähtub eesmärk sätestada kitsamas mõttes kõikide meditsiiniteenuste maksuvabastus.

21. Järelikult puudutavad nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esinev mõiste „meditsiiniline abi” kui ka artikli 13 A osa lõike 1 punktis c esinev mõiste „meditsiinilise abi andmine” mõlemad teenused, mille eesmärk on diagnoosida, ravida või võimaluse korral välja ravida haigusi või tervisehäireid. Kuigi mõlemad teenused peavad olema raviotstarbelised, et tulene sellest tingimata, et teenuse ravieesmärki tuleb mõista eriti kitsas tähenduses. Lisaks on mõlema maksuvabastuse ühine eesmärk tervishoiukulude vähendamine.

22. Käesolevas asjas on komisjon ja Saksamaa valitsus seisukohal, et kõnesoleva teenuse eesmärk on pakkuda raviteenust. Hispaania valitsus ei ole sellega nõus ja väidab lühidalt, et kõnealune teenus hõlmab üksnes koetehnoloogia valdkonnas tavalisi väljakundatud toiminguid. Nõustun komisjoni ja Saksamaa valitsusega.

23. Vaidlust ei ole selles, ega saa vaidluse alla seada asjaolu, et kirjeldatud protsessi – autoloogsete kõhrerakkude eraldamine, paljundamine ja siirdamine – eesmärk on ravi. Verigeni poolt osutatavad konkreetsed teenused moodustavad väidetavalt üksnes osa üldisest

protsessist. Samas moodustavad need teenused hädavajaliku, olemusliku ja lahutamatu osa protsessist, mille ühtegi etappi ei ole võimalik edukalt läbi viia teistest etappidest eraldi.

24. Kõnesolevad teenused on seega teenused, mida hõlmab artikli 13 A osa lõike 1 punktis b kasutatud mõiste „meditsiinilise abi andmine”. Samuti ei ole põhjust neid teenuseid maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta seetõttu, et neid osutavad laboritöötajad, kes ei ole kvalifitseeritud meedikud. Nagu märgib komisjon, ei ole vajalik see, et kogu raviprotsessi viiks läbi meedikud.¹⁰ Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et mõisted „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” võivad hõlmata eraõiguslikus laboratooriumis väljaspool raviasutust läbi viidavaid üldarstide poolt määratud meditsiinilisi analüüse, isegi kui eelnevalt ei ole tuvastatud vajadust allutada patsient konkreetsele ravile.¹¹

10 – Vt 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, eelkõige punkt 41).

11 – Vt 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, eelkõige punkt 39).

25. Lisaks – nagu märgib Saksamaa valitsus – puudub vajadus seada meditsiinilise abi andmise määratlus sõltuvusse (nagu siseriikliku kohtu poolt esitatud küsimuse sõnastusest võib aru saada) sellest, et paljundatud rakud siirdatakse tagasi patsiendile, kellelt need algselt eemaldati. Vereülekanded ja elundisiirdamine ühelt isikult teisele kujutavad endast selgelt meditsiinilist abi või meditsiinilise abi andmist.¹²

26. Samas leiab Saksamaa valitsus – esitamata siiski konkreetset sellekohast väidet –, et kõnesolevate teenuste meditsiinilise abi andmisena määratlemine võib olla vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega (konkurentsimoonutuste vältimise mõttes)¹³, kuna moodustuv „kõhrkoe plaaster” on oma toimelt sarnane ravimile ning viimased ei ole käibemaksust vabastatud, vaid nende osas võib kohaldada vähendatud käibemaksuäära.¹⁴

12 – Vt analoogia alusel kohtuotsus CopyGene, punkt 51, ja selles asjas tehtud kohtujuristi ettepanek, punkt 46 jj.

13 – Võib lisada (kuigi see ei ole otseselt seotud käesoleva analüüsiga), et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksuvabastuse, sealhulgas artikli 13 A osa lõike 1 punktis b loetletud maksuvabastuse, andmise suhtes kohaldada teatud tingimusi, eeskätt sätestades nõude (neljas taane), et asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsimoonutamist, seades näiteks käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

14 – Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmas taane koosmõjus selle direktiivi H lisa punktiga 3 (direktiivi 2006/112 artikli 98 lõiked 1 ja 2 ning selle III lisa punkt 39).

27. See argument ei ole veenev.

29. Lisaks rõhutaksin, et ei ole kaugeltki kindel, et käibemaksust vabastatud teenus (mille müügi korral käibemaksu tasuda ei tule, kuid mille hinna kujunemise aluseks olevatelt eri kulukomponentidelt ei või käibemaksu maha arvata) on konkurentsi osas soodsamas või ebasoodsamas seisundis võrreldes tootega, mille müügile kohaldub vähendatud käibemaksumäär koos käibemaksu mahaarvamise õigusega.

28. Teenuse meditsiinilise abi või meditsiinilise abi andmisena määratlemine ei või sõltuda sellest, kas sellele on olemas alternatiiv ravimi näol. Mõnel niisugusel teenusel on ravimi näol alternatiiv olemas ja mõnel seda ei ole, kuid see võidakse tulevikus luua, nii et nimetatud teenused on pidevas arengus. Mitmed kaubad ja teenused on teataval tingimustel tõepoolest teiste, muudes käibemaksukategooriates olevate kaupade ja teenustega asendatavad. Kuid (ilma et see piiraks iga liikmesriigi õigust kehtestada kuuenda direktiiviga antud pädevuse ulatuses teatud maksuvabastustele tingimusi eesmärgiga vältida konkurentsimoonutusi – millele aga käesolevas asjas ei viidata) see, kas teenus kujutab endast meditsiinilist abi või meditsiinilise abi osutamist, saab sõltuda üksnes teenuse enda, mitte selle alternatiivi olemusest.

30. Seega leian, et kuuenda direktiivi artikli 13A osa lõikes 1 sisalduvad meditsiinilise abi ja meditsiinilise abi andmise mõisted hõlmavad eespool kirjeldatud teenuseid ja viimased on seetõttu selle lõigu punkti b või c alusel käibemaksust vabastatud. Nimetatud teenuste osutamise kohta ei ole vaja kindlaks määrata, kuna nimetatud teenused on käibemaksust vabastatud sõltumata sellest, kus neid osutatakse.

Esimene küsimus

31. Võttes arvesse minu poolt siseriikliku kohtu teisele küsimusele antud vastust, ei ole vaja esimesele küsimusele vastata. Siiski esitan lühidalt alljärgneva mõttekäigu juhuks, kui Euroopa Kohus otsustab sellele vastata.

32. Küsimuse esimene osa puudutab seda, kas kõnealused biopsia teel saadud kõhrkoed kujutavad endast „materiaalset vallasvara” kuuenda direktiivi artikli 28b F osa tähenduses. Kõik märkusi esitanud pooled leiavad, et see on nii, ja ma nõustun nendega.

33. Liigesekõhre rakud kujutavad endast selgelt vallasvara (nagu Saksamaa valitsus märgib, tõstatab antud küsimus üksnes seetõttu, et neid rakke saadetakse ühest liikmesriigist teise) ja materiaalset vara. Ja kuigi inimrakudel ei pruugi olla tavalisi „varale” või „kaubale” omaseid tunnuseid,¹⁵ on siiski selge, et neid võib kergesti sellesse kategooriasse arvata.¹⁶

34. Küsimuse teises osas soovitakse teada, kas Verigeni poolt tehtavad toimingud on „töö” seoses nimetatud rakkudega eespool nimetatud sätte tähenduses. Ka selles küsimuses leiavad kõik märkusi esitanud pooled, et see on nii, ja ka seekord (kui vastus teisele küsimusele oleks eitav) nõustun ma nendega.

35. Kohtuotsuses Linthorst, Pouwels ja Scheren¹⁷ leidis Euroopa Kohus, et mõiste „töö materiaalse vallasasjaga” tähendab üldises keelekasutuses pelgalt füüsilist tegevust, mis oma olemuselt ei ole teaduslik ega intellektuaalne ja mille teostamisel ei ole vaja täita veterinaari peamisi ülesandeid, kuna see koosneb põhiliselt teaduslikust meetodist lähtuvast loomade ravist, mis – kuigi sellega võib kaasneda vajadus looma füüsiliselt kohelda – ei ole piisav selleks, et seda tööna määratleda.

36. Liikmesriigi kohtul tuleb välja selgitada, kas Verigeni poolt tehtavad toimingud on selles tähenduses „teaduslikud” või „intellektuaalsed”. Mulle tundub, Euroopa kohus soovis eristada teadusel põhinevate teadmiste ja oskuste pelgalt rutiinset rakendamist ja neil põhinevat innovatsiooni, näiteks andmete analüüsimisel või menetluse kohandamisel. Eelotsusetaotluses on viidatud, et käesolevas asjas arutusel olevad teenused võivad kuuluda esimesse kategooriasse.

15 – Kuuenda direktiivi erinevates ingliskeelsetes versioonides kasutatakse mõisteid „kaup” ja „vara”, ilmselt sünonüümidena, samas kui teistes keeleversioonides kasutatakse ühtainust mõistet.

16 – Siinkohal toon öudustäratava, traagilise ja vastuolulise näite juhtumis HeLa kasutatud rakkudest, mis algselt eemaldati naiselt, kes suri Ühendriikides 1951. aastal, ja mida sellest ajast on paljundatud „surematute rakkudena” koguses, mis on mitu korda suurem, kui selle naise kehakaal elusana, ja kasutatud meditsiiniuringutes üle kogu maailma (vt Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York, 2010).

17 – 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95 (EKL 1997, lk I-1195, punkt 15 jj).

37. Küsimuse kolmas osa käsitleb sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 28b F osas kasutatud mõiste „kliendid, kes on maksukohustuslasena registreeritud” hõlmab kõiki isikuid, kelle käibemaksukohustuslase registreerimisnumber on arvel välja toodud, või üksnes neid, kes on kirjalikult nõustunud, et seda numbrit arvel kasutatakse. Selles küsimuses Saksamaa valitsuse ja komisjoni arvamused lahknevad (Hispaania valitsus ei ole antud küsimuses arvamust avaldanud).

osutatakse, kehtestades kliendile (mahaarvatava) sisendkäibemaksu tasumise kohustuse tema asukohaliikmesriigis – mis on selle korra lihtsus, mis oleks kohaldamisele kuulunud kaheksanda direktiivi alusel.¹⁸ See kord peaks kehtima igal sellisel juhul, kui klient teatab teenuse osutajale (näiteks tellimuses), et talle on asukohaliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslase registreerimisnumber. Muude tingimuste täitmist ei nõuta. Kui selle korra kohaldamise eeldus on see, et pooled on omavahel kokkuleppe sõlminud, ei oleks teenuste osutamise koha määratlus enam üldiselt kohaldatav, nagu seda nõuab direktiiv 95/7.¹⁹

38. Saksamaa valitsus leiab sisuliselt, et viide käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrile, „mille alusel” kliendile teenust osutati, eeldab pooltevahelist vaikimisi või sõnaselgelt sõlmitud kahepoolset kokkulepet selle kohta, et maksustamine toimub artikli 28b F osa alusel. Saksamaal valitsuse arvates tagab see õiguskindluse erinevalt olukorrast, kus teenuse osutaja omal äranägemisel märgib (või ei märgi) arvele kliendi käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri, mistõttu ei tea klient kuni arve väljastamiseni, kellele tuleb käibemaks tasuda.

40. Seega toetan selles küsimuses komisjoni väiteid.

39. Komisjon märgib, et artikli 28b F osas sätestatud kord vabastab teenuse osutamise käibemaksust selles liikmesriigis, kus seda

18 – Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

19 – Vt eespool 5. joonealune märkus.

Ettepanek

41. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes leian, et Euroopa Kohus peaks andma Bundesfinanzhofi eelotsusetaotluses esitatud küsimustele järgmise vastuse:

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 c tuleb tõlgendada nii, et inimeselt biopsia teel kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja järgnev rakkude paljundamine patsiendile ravi eesmärgil siirdamiseks kujutab endast „meditsiinilise abi andmist” sõltumata sellest, kas rakkude paljundamise teel saadud rakud siirdatakse tagasi samale või teisele isikule.