



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
ELEANOR SHARPSTON  
esitatud 26. septembril 2013<sup>1</sup>

### Kohtuasi C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West**  
**versus**  
**Klinikum Dortmund GmbH**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Käibemaks — Tsütostaatikumide tarnimine ambulatoorsete patsientide raviks — Haiglaravi ja meditsiinilise abi ja nendega otseselt seotud tegevuse maksuvabastus — Kas „otseselt seotud tegevust” tuleb pidada teenusteks — Kas neid teenuseid peab tarnima või osutama isik, kes osutab haiglaravi või meditsiinilist abi — Kas need võidakse maksust vabastada, kui need on otseselt seotud meditsiinilise abiga, mida ei osuta haigla ega samalaadne asutus

1. Euroopa Liidu (edaspidi „liidu”) õiguses on ette nähtud, et käibemaksust vabastatakse ühelt poolt „haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid” või võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad „haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused” ning teiselt poolt „meditsiinilise abi andmine [...] meditsiini- ja abipersonali poolt”.

2. Käesolevas eelotsusetaotluses soovib Bundesfinanzhof (Saksamaa föderaalne finantskohus) teada, kuidas kohaldada neid maksuvabastusi olukorras, kus kemoterapiaaravimeid antakse välja haigla apteegist ja manustatakse ambulatoorses ravis, mida saadakse haigla ruumides, kuid mille puhul arstid tegutsevad erapraksise korras.

### Asjakohased liidu õigusnormid

3. Põhikohtuasi puudutab maksuaastaid 2005 ja 2006, mil kohaldatavaks liidu õigusaktiks oli kuues direktiiv.<sup>2</sup>

4. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustati käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”. Vastavalt artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 kohaselt tähendas kaubarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek[ut]” ja teenuste osutamine „mis tahes tehing[ut], mis ei ole kaubarne artikli 5 tähenduses”.<sup>3</sup>

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). See tunnistati kehtetuks ja asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), millega muudeti kuuenda direktiivi struktuuri ja sõnastust, põhimõtteliselt tegemata sisulisi muudatusi (vt direktiivi põhjendus 3).

3 — Vt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt a, artikli 14 lõige 1 ja artikli 24 lõige 1.

5. Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kohaselt olid liikmesriigid kohustatud kehtestama ühtse käibemaksumäära, mis ei tohtinud olla väiksem kui 15%. Nad võisid ka kohaldada üht või kaht vähendatud, vähemalt 5% suurust maksumäära H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes.<sup>4</sup>

6. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide b ja c kohaselt olid liikmesriigid kohustatud vabastama („enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”) käibemaksust 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”.<sup>5</sup>

7. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b aga oli sätestatud:

„Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punkti[s] b [...] sätestatud maksuvabastust, kui

— see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,

— selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.”<sup>6</sup>

8. H lisas on loetletud kaubad ja teenused, mille suhtes võidakse kehtestada vähendatud käibemaksumäärad. Selles loetelus kuulusid rühma 3 „[r]avimid, mida tavaliselt kasutatakse tervishoius, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste [...] raviks [...]”.<sup>7</sup>

## Asjakohased Saksamaa õigusnormid

9. Umsatzsteuergesetz 2005 (edaspidi „käibemaksuseadus”) § 1 lõike 1 punkti 1 esimese lause kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine ja teenuste osutamine Saksamaal tasu eest ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames”. Paragrahvi 3 lõikes 1 on ettevõtja kaubatarned määratletud kui „toimingud, millega tema või tema volitatud kolmas isik annab saajale või saaja volitatud kolmandale isikule õiguse käsutada kaupa enda nimel (käsutamiseõiguse üleandmine)” ning § 3 lõikes 9 on teenused määratletud kui „tehingud, mis ei kujuta endast kaubatarnet”.

10. Käibemaksuseaduse §-s 4 on loetletud käibemaksuvabastused. Vaidlusalustel aastatel olid selle paragrahvi punkti 14 kohaselt käibemaksust vabastatud „arsti, hambaarsti, kutseta arsti, füsioterapeudi, ämmaemanda või muust sarnasest meditsiinivaldkonnast tulenev tegevus [...]”, punkti 16 kohaselt aga olid teatud tingimustel käibemaksust vabastatud „haiglate käitamisega [...] otseselt seotud tegevus”.

4 — Vt direktiivi 2006/112 artiklid 96-99.

5 — Vt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt b ja c. Inglisekeelses versioonis on mõlemas sättes kasutatud mõistet *medical care*, samas kui mõnes teises keeleversioonis on kasutatud teistsuguseid mõisteid. Euroopa Kohus on aga otsustanud, et tähendus on mõlemas sättes üks ja sama: vt 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punktid 46-50).

6 — Vt direktiivi 2006/112 artikkel 134.

7 — Vt direktiivi 2006/112 III lisa punkt 3.

11. Vaidlusalustel aastatel oli Sozialgesetzbuchi (sotsiaalkindlustuskoodeks) viienda raamatu (edaspidi „SGB V”) §-s 116 sätestatud, et täienduskoolituse läbinud haiglaarstidele (kellel puudub tervisekindlustuse skeemis osalemiseks tegevusluba) võib loakomisjon haiglaoperaatori nõusolekul anda loa osutada ravikindlustusega hõlmatud isikutele meditsiinilist abi; ning §-s 116a oli sätestatud, et loakomisjon võib tegevusloaga haiglatele anda nende taotluse alusel loa osutada asjaomasel erialal piirkondades, milles on tuvastanud tervishoiuteenuste ebapiisava kättesaadavuse, lepingulisi raviteenuseid sellises ulatuses ja nii kaua, kui see on vajalik tervishoiuteenuste piisava kättesaadavuse tagamiseks.

### **Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused**

12. Klinikum Dortmund GmbH (edaspidi „Klinikum Dortmund”) on mittetulunduslik piiratud vastutusega äriühing, mis käitab haiglat. Vaidlusalustel aastatel oli talle SGB V § 116a alusel antud institutsionaalne luba, mille alusel võis haigla osutada nii statsionaarse kui ka ambulatoorse ravi teenuseid. Ambulatoorse ravi teenuseid osutasid ka Klinikum Dortmundi töötajateks olevad haiglaarstid, kes töötasid arstina SGB V § 116 alusel antud individuaalse loa alusel

13. Klinikum Dortmund tegi vähktõvega patsientidele kemoteraapiat. Manustatud ravimid (tsütostaatikumid) valmistati haigla apteegis igale patsiendile arsti kirjutatud retsepti alusel. Vaidlustatud ei ole seda, et kui tsütostaatikume kasutati statsionaarses haiglaravis ja meditsiinilises abis haigla ruumides, oli nende tarnimine tõepoolest käibemaksust vabastatud.

14. Klinikum Dortmundi valmistatud tsütostaatikume kasutati ka ambulatoorses meditsiinilises abis, mida arstid osutasid haiglas erapraksise korras ning mille kohta samuti eeldati, et see on käibemaksust vabastatud. Maksuhaldur aga, võttes aluseks uued haldusjuhendid (mis ei ole kohtutele siduv), asus seisukohale, et ambulatoorse ravi raames tasu eest ravimite väljaandmine kasvajaga patsientidele on alates 2005. aastast maksustatav. Ta muutis Klinikum Dortmundi tasumisele kuuluvat käibemaksusummat sellele vastavalt, maksustades käibe käibemaksuga, kuid võimaldades maha arvata asjakohase sisendkäibemaksu. (Nagu näib, ei ole vaidluse all see, et kui samad arstid oleksid samuti erapraksise korras tegutsedes manustanud samu ravimeid eraruumides, mitte SGB V § 116 antud loa kontekstis, ei oleks nende ravimite tarnimine olnud käibemaksust vabastatud.)

15. Klinikum Dortmund vaidlustas tasumisele kuuluva käibemaksusumma muutmise esimese astme kohtus, kes rahuldab tema kaebuse, ning maksuhaldur on esitanud kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, kes taotleb eelotsust järgmistes küsimustes:

- „1. Kas otseselt seotud tegevuse puhul peab olema tegemist teenuse osutamisega vastavalt [kuuenda direktiivi] artikli 6 lõikele 1?
2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis kas haiglaravi või meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusega on tegemist üksnes juhul, kui kõnealust tegevust teostab seesama maksukohustuslane, kes pakub ka haiglaravi või osutab meditsiinilist abi?
3. Kui teisele küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis kas otseselt seotud tegevusega on tegemist ka juhul, kui meditsiiniline abi ei ole maksuvaba [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaselt, vaid on maksuvaba kõnealuse sätte punkti c kohaselt?”

16. Oma kirjalikud seisukohad esitasid Klinikum Dortmund, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil 13. juunil 2013 esitasid samad menetlusosalised suulised seisukohad ja vastasid mitmele Euroopa Kohtu esitatud kirjalikule küsimusele.

## Hinnang

### *Esimene küsimus*

17. Kõik seisukohti esitanud menetlusosalised on seisukohal, et väljend „otsest seotud tegevus” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b hõlmab nii kaubatarneid kui ka teenuste osutamist. Nõustun.

18. Mõõnan, et keeleliselt võib esineda mõningast kahtlust. Mõnes keeleversioonis<sup>8</sup> on kasutatud sõna, mis vastab „tegevusele”, mida võib tajuda kui niisugust, mis seostub hõlpsamini teenuste osutamise kui kauba tarnimisega, enamikus keeleversioonides<sup>9</sup> aga on kasutatud sõna, mis vastab „tehingutele”, mida võib hõlpsamini näha kui sellist, mis hõlmab nii kaubatarneid kui ka teenuste osutamist. Kui aga käibemaksust tuleb vabastada „tegevus”, järeldub sellest, et see sõna viitab millelegi, mida muidu oleks saanud käibemaksuga maksustada. Ja kõnealuse õigusakti süsteemis saab käibemaksuga maksustada üksnes tehinguid (mis võivad olla kas kaubatarneid või teenuste osutamine, kuid igal juhul üks kahest).

19. Komisjoni algne ettepanek kuuenda direktiivi vastuvõtmiseks kasutas kõikides keeleversioonides sõnastust „haiglaravi ja meditsiinilise abi osutamine ning nendega seotud kauba tarnimine”.<sup>10</sup> Miski ei viita, et sõnastuse muudatus redaktsioonis, mille nõukogu lõpuks vastu võttis, oli mõeldud selleks, et välja arvata kaubatarneid. Kui kavatsus oluaks selline, oleks seda kindlasti selgemalt väljendatud. Tundub hoopis tõenäolisem, et kavatsus oli hõlmata nii teenuste osutamine kui ka kaubatarneid.

20. Tõepoolest sisaldab vähemalt hispaaniakeelne versioon kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sõnastust, mis näib selgemalt piirav: *prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas*. Selle versiooni tähttäheleline tõlgendus<sup>11</sup> võiks viidata, et kõne all on ainult teenuste osutamine.

21. Välja kujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa ühes keeleversioonis kasutatud liidu sätte sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist muude keeleversioonide ees. Kui keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa see säte on.<sup>12</sup> Kõnesolevas aspektis on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 sätestatud maksuvabastused „teatava avalikes huvides tegutsemise puhul”. Kui haiglaravi ja meditsiinilise abiga otsest seotud teenuste osutamine teenib avalikke huve, on avalikes huvides ka vabastada käibemaksust sama otsest seotud kaubatarneid. Sellepärast näib mulle, et hispaaniakeelsele versioonile ei saa anda eelist.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu enda kahtlused tulenevad iseäranis kahest Euroopa Kohtu otsusest – *Ygeia*<sup>13</sup> ja *CopyGene*<sup>14</sup> –, kus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses „otsest seotud tegevusele” viidati nii, nagu peaks see olema teenuste osutamine.

8 — Peale ingliskeelse vt samuti nt ungari-, malta- ja rootsikeelseid versioone.

9 — Sealhulgas, ingliskeelne välja arvatud, kõikides viies keeleversioonis, milles kuues direktiiv algsest vastu võeti: hollandi, itaalia, prantsuse, saksa ja taani.

10 — EÜT 1973, C 80, lk 1, artikli 14 lõike 1 punkt b.

11 — Sõna-sõnalt: „haiglaravi ja tervishoiuteenuste ja nendega otsest seotud muude [teenuste] osutamine”.

12 — Vt nt 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2011, lk I-831, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt samuti 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-296/95: EMU Tabac jt (EKL 1998, lk I-1605, punkt 36).

13 — 1. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-395/04: *Ygeia* (EKL 2005, lk I-10373, punkt 25).

14 — 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-262/08: *CopyGene* (EKL 2010, lk I-5053, punkt 40).

23. Nagu aga Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades on näidatud, puudutasid need kohtuotsused faktilisi olukordi, mille puhul oligi tegu üksnes teenuste osutamisega ja see selgitab ka keelekasutuse. Peale selle lähtus Euroopa Kohus kohtuasjas komisjon *vs.* Ühendkuningriik<sup>15</sup> selgelt sellest, et kaubarneid kvalifitseeruvad käibemaksust vabastamiseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alusel, isegi kui käibemaksuvabastust ei saaks õigustada artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel.

24. Sellepärast olen seisukohal, et väljend „otseselt seotud tegevus” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b hõlmab nii kaubarneid kui ka teenuste osutamist.

### *Teine küsimus*

25. Klinikum Dortmund ja komisjon on seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud „otseselt seotud tegevuse” käibemaksust vabastamiseks ei ole tingimata vaja, et kauba tarniks või teenuse osutaks „haiglaravi ja meditsiinilist abi” pakkuv isik.

26. Saksamaa valitsus asub vastupidisele seisukohale. Osutades kõnealuse sätte sõnastusele (haiglaravi ja meditsiiniline abi ja otseselt seotud tegevus, „mida teostavad” teatavad määratletud teenuseosutajad) ning Euroopa Kohtu järjepidevale praktikale, mille kohaselt käibemaksuvabastusi tuleb tõlgendada täht-tähelt, jõuab ta järeldusele, et nii ravi ja abi kui ka seotud tegevust peab teostama üks ja sama isik.

27. Ma ei nõustu viimati kirjeldatud seisukohaga. Kõnesolev sõnastus lihtsalt nõuab, et mõlemad tehinguid teostaksid teatava määratlusega hõlmatud teenuseosutajad.<sup>16</sup> Seal ei ole ette nähtud, et mõlemal juhul peab teenuseosutaja olema üks ja sama. Samuti ei ole Euroopa Kohtu praktikas ette nähtud ainult seda, et maksuvabastusi kehtestavat sõnastust tuleb tõlgendada täht-tähelt. Seal on ka lisatud, et tõlgendus peab olema kooskõlas maksuvabastuste eesmärkidega ja järgima neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa; tähttäheleline tõlgendamine ei tähenda, et kasutatud sõnastust tuleb tõlgendada viisil, millega jäetakse maksuvabastused ilma nende taotletavast mõjust.<sup>17</sup> Ja nagu Euroopa Kohus kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa<sup>18</sup> märkis, on haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuse käibemaksust vabastamine ette nähtud selleks, et niisugusest ravist ja abist tõusvat kasu ei takistaks selle teostamise suurem maksumus, mis oleks tagajärjeks juhul, kui see või sellega otseselt seotud tegevus kuuluks käibemaksuga maksustamisele. Käibemaksuvabastuse mitte lubamine pelgalt selle alusel, et ravi või abi ja sellega otseselt seotud tegevust ei teostanud üks ja sama isik, oleks selle eesmärgiga vastuolus. Lõpuks käsitles Euroopa Kohus samas otsuses vereproovi üleandmist ühest laborist teise kui tegevust, mis on „otseselt seotud” teises laboris tehtava analüüsiga ja mille käibemaksuga maksustamine peab olema kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaselt sama. Seega on selge, et Euroopa Kohus ei nõua, et ravi või abi ja sellega otseselt seotud tegevust peab – selleks, et see oleks käibemaksust vabastatud – teostama üks ja sama isik.

28. Saksamaa valitsus märgib samuti, et nimetatud maksuvabastus kehtib ainult sellise tegevuse suhtes, mida teostavad „avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused” ning et põhikohtuasjas kõne all olevad arstid ei ole selle määratlusega hõlmatud.

15 — 23. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas C-353/85: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 1988, lk 817, punktid 33-35).

16 — Vt samuti tabelanalüüs eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas CopyGene minu poolt 10. septembril 2009 esitatud ettepaneku punktis 27.

17 — Hiljutise näite pakub 15. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-174/11: Zimmermann (punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 — 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 23).

29. Nagu komisjon õigesti osutab, kuulub see mõte õieti järgmise küsimuse juurde.

### *Kolmas küsimus*

30. Siseriiklik kohus soovib teada sisuliselt seda, kas „otseselt seotud tegevuse” suhtes saab kohaldada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastust, kui ravi või abi, millega see tegevus on otseselt seotud, on ise käibemaksust vabastatud mitte sama sätte, vaid artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel. Klinikum Dortmund on seisukohal, et see on võimalik; Saksamaa valitsus ja komisjon aga seisukohal, et see ei ole võimalik.

31. Vaidlusalune tegevus on ravimite väljaandmine Klinikum Dortmundis ning ravi või abi, millega see on seotud, osutavad erapraksise korras tegutsevad arstid. Siseriiklikus kohtumenetluses ja Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades näivad menetlusosalised olevat nõus, et tegelik ravi või abi, mida sellised arstid osutavad, kvalifitseerub käibemaksust vabastamiseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c, mitte punkti b alusel, ja ka mina nõustun sellega.

32. Nagu komisjon märgib, on nendes sätetes ette nähtud eraldi maksuvabastused meditsiinilise abi osutamisele. Neid eristatakse mitte teenuse laadi, vaid teenuse osutamise asjaolude põhjal.

33. Tõepoolest on Euroopa Kohus selles suhtes korduvalt märkinud, et nende kahe maksuvabastuse kohaldamisala selge piiritlemise kriteerium on seotud vähem teenuse sisu kui selle osutamise kohaga.<sup>19</sup> Seda aga ei saa minu arvates tõlgendada nii, et meditsiinilise abi osutamine peab kuuluma artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaldamisalasse alati, kui seda tehakse samas sättes määratletud organisatsiooni või asutuse *ruumides*, välja arvatud juhul, kui seda ka *teeb* sama organisatsioon või asutus. Selles kontekstis on sõnad „mida teostavad” selged ja ühemõttelised.

34. Vastab samuti tõele, et mitte just väga teistsugustel asjaoludel seoses artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g<sup>20</sup> on Euroopa Kohus märkinud, et mõisted „asutus” ja „organisatsioon” ei välista füüsilisi isikuid.<sup>21</sup> Artikli 13 A osa lõike 1 punkt b aga viitab organisatsioonidele, haiglatele, keskustele ja asutustele, samas kui artikli 13 A osa lõike 1 punkt c viitab kutsealal tegutsemisele, mida saavad põhimõtteliselt teha üksnes füüsilised isikud. See eristub olukorrast artikli 13 A osa lõike 1 punkti g puhul, millele ei järgne ühtegi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga c samaväärset sätet. Niisugune kontrast näib rääkivat selle vastu, et tõlgendada artikli 13 A osa lõike 1 punkti b sama laialt kui artikli 13 A osa lõike 1 punkti g. Ent ikkagi, isegi kui eeldada, et liikmesriikidel on õigus lugeda tervishoiu alal üksikpraktiseerijaid „nõuetekohaselt tunnustatud [...] asutus[teks]”, kes osutavaid teenuseid „avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes”, ei ole eelotsusetaotluses ega ühegi menetlusosalise seisukohtades viidatud, et vaidlusalustele arstidele oleks selline staatus antud. Kohtuistungil öeldust ilmnes hoopis, et SGB V § 116 alusel antud luba puudutas üksnes tervishoiukindlustuse kasutamise võimalust ja ei mõjutanud arstide positsiooni ühelgi muul viisil.

35. Sellepärast lähtun edaspidi sellest, et ravi või abi, mida käesoleval juhul osutavad arstid, kes tegutsevad haiglast sõltumatult, kuigi nad osutavad seda ravi või abi haigla ruumides, on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c kohaselt käibemaksust vabastatud.

19 — Vt nt 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika); eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika.

20 — Millega on maksust vabastatud „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”.

21 — Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Zimmermann, punkt 57, ja seal viidatud kohtupraktika.

36. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b sõnastusest selgub, et kui haiglaravi ja meditsiiniline abi on nimetatud sätte kohaselt maksust vabastatud, võidakse sama maksuvabastust kohaldada ka selle ravi või abiga otseselt seotud tegevusele. *A contrario* võib järeldada, et kui meditsiiniline abi on maksust vabastatud vastavalt artikli 13 A osa lõike 1 punktile c, kus ei ole otseselt seotud tegevust mainitud, ei ulatu see maksuvabastus kaugemale ravi või abi enda osutamisest.

37. Selles suhtes märkis Euroopa Kohus kohtuasjas komisjon *vs.* Ühendkuningriik,<sup>22</sup> et „välja arvatud väiksemad kaubatarned, mida on ravi või abi osutamise ajal tingimata vaja, on ravimite ja muude kaupade – näiteks arsti või muu volitatud isiku poolt välja kirjutatud korrigeerivad prillid – tarnimine teenuse osutamisest füüsiliselt ja majanduslikult lahutatav”.

38. Nimetatud kohtuasi puudutas eeskätt väljakirjutatud prillide tarnimist ning Euroopa Kohus käsitles väljakirjutatud ravimite tarnimist samalaadselt. Silmas peetud asjaoludel moodustavad diagnoosi panek (koos väiksemate ja tingimata vajalike kaubatarnetega – nagu vahest silmatilkade manustamine pupillide laiendamise eesmärgil) ja retsepti kirjutamine ühe tehingu, mis kuulub kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Eeldatavasti kehtib sama mis tahes kauba – näiteks salvide või sidemete – tarnimise suhtes, kui see on hädavajalik tegelikus ravis, mida praktiseerija konsultatsiooni käigus osutab. Seevastu praktiseerija poolt välja kirjutatud kauba tarnimine optiku või farmatseudi poolt on eraldi tehing, mis ei kuulu selle erandi kohaldamisalasse.

39. Mulle näib, et kui peaks eksisteerima maksuvabastus käesolevas kohtuasjas vaidluse all olevatel asjaoludel ravimite väljaandmisele, siis peaks see laienema kõikidele retsepti alusel välja antavatele ravimitele, sest farmatseutide poolt valmistatavate ravimite väljakirjutamist arstide poolt tuleb põhimõtteliselt alati käsitleda kui arstide osutatava meditsiinilise abiga otseselt seotut. See aga ei oleks kooskõlas otsusega kohtuasjas komisjon *vs.* Ühendkuningriik. Liiasi on selge, et farmaatsiatooted, mida „kasutatakse [...] inimeste [...] raviks” (kirjeldus, mis näib sobivat arsti poolt välja kirjutatud ravimite kohta paremini kui käsimüügiravimite kohta), kuuluvad põhimõtteliselt käibemaksuga maksustamisele, muidu ei oleks need kuuenda direktiivi H lisas loetletud.

40. Sellepärast näib mulle põhimõtteliselt, et kolmandale küsimusele tuleb vastata selliselt, et ravimite tarnimine vastavalt meditsiinilise abi osutamise käigus välja kirjutatud retseptile ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse alla, kui abi, millega see on otseselt seotud, on ise maksust vabastatud mitte sama sätte, vaid artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel.

41. Sellest ei pruugi siiski tingimata tuleneda, et põhikohtuasja konkreetsel asjaoludel ei saa kõnealuste ravimite tarnimist maksust vabastada artikli 13 A osa lõike 1 punkti c enda alusel. Vahest võiks seda tarnimist pidada mitte „otseselt seotud tegevuseks”, vaid tarnimiseks, „mida on ravi või abi osutamise ajal tingimata vaja” ning mitte „teenuse osutamisest füüsiliselt ja majanduslikult lahutatav[aks]”, kui kasutada Euroopa Kohtu sõnu kohtuasjas komisjon *vs.* Ühendkuningriik.<sup>23</sup>

22 — Viidatud eespool 15. joonealuses märkuses, punkt 33.

23 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 37 ja 22. joonealune märkus.

42. Selle võimaluse üks variant võib olla niisugune, et ravimite tarnimist ja manustamist tuleb pidada – jällegi Euroopa Kohtu sõnu kasutades – „nii tihedalt seotu[ks], et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik”.<sup>24</sup> Või vahest tuleks seda pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kuna sellel „ei ole omaette eesmärki, vaid selle abil saab põhiteenust kasutada par[e]matel tingimustel”; see võib olla kohaldatav „selliste teenuste osutami[sele], mis sobituvad loogiliselt [meditsiinilise abi] osutamise raamidesse ning mis on nende teenuste osutamise möödapääsmatu etapp taotletud ravieesmärkide saavutamiseks”.<sup>25</sup>

43. Veel üheks võimaluseks võib olla vajadus käsitleda tehingut käibemaksuga maksustamisel samamoodi, hoolimata sellest, kas ravimid manustati statsionaarse või ambulatoorse ravi käigus, et pidada kinni käibemaksusüsteemi lahutamatuult kuuluvast neutraalse maksustamise põhimõttest, mis välja kujunenud kohtupraktika kohaselt välistab omavahel konkureerivate sarnaste tehingute erineva kohtlemise käibemaksu seisukohast.<sup>26</sup>

44. Nende võimaluste hindamiseks peab ravi või abi asjaolude kohta olema rohkem teavet kui käesolevas eelotsusetaotluses. Kõik faktilised asjaolud peab vajalikul määral tuvastama muidugi pädev siseriiklik kohus, kuid Euroopa Kohus palus kohtuistungil, et pooled kaaluksid, kui asjakohased on teatavad mitmed asjaolud, sealhulgas osutatud meditsiinilise abi täpne laad ja abi osutaja isik, see, kas seda abi saadi osutada ilma kõnesolevaid ravimeid tarnimata, ning isik, kellele läks üle ravimite omanikuna käsutamise õigus (teisisõnu kaubarne saaja).

45. Sain menetlusosaliste vastustest aru nii, et kõnealune ravi või abi koosneb kokkuleppeliselt reast omavahel seotud toimingutest. Arst diagnoosib täpselt patsiendi seisundi ja teeb kindlaks, millise spetsiaalselt valmistatava tsütostaatikumiga tuleb seda konkreetset seisundit ravida; koos patsiendiga koostatakse raviplaan; arst kirjutab tsütostaatikumi välja ja see valmistatakse apteegis; seda kontrollitakse ja kõrvaltoimete leevendamiseks võidakse lisada täiendavaid ravimeid; seejärel manustab tervishoiupersonal ravimi arsti järelevalve all või nii, et arstile teatatakse igast probleemist, mille puhul võib olla vaja tema sekkumist; igas etapis võib olla vaja, et arst korrigeeriks manustatavate ravimite doosi või koostist või muudaks raviplaani.

46. Selle kirjelduse põhjal on selge, et tegu on teraapilise kontiinumiga, millesse kuulub nii „meditsiinilise abi andmine [...] meditsiini- ja abipersonali poolt” kui ka ravimite tarnimine. On samuti selge, et ilma ravimite tarnimiseta oleks kõnesolev meditsiiniline abi ise otstarbetu; seetõttu on seda ravimite tarnimist „ravi või abi osutamise ajal tingimata vaja”.

47. Siiski on minu arvates raske asuda samal ajal seisukohale, et kõnealune ravimite tarnimine kas ei ole „[meditsiinilise abi] teenuse osutamisest füüsiliselt ja majanduslikult lahutatav” või see on „[meditsiinilise abiga] nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik”.

48. Selles suhtes on vaja kaaluda, kes ja kellele ravimeid tarnib. See küsimus leidis kohtuistungil käsitlust ja ehkki mööndi, et peaaegu igal korral tegi makse era- või riiklik tervisekindlustusasutus, näisid menetlusosalised nõustuvat, et „[ravimite] omanikuna käsutamise õiguse” saab patsient. Arst ega tervisekindlustusasutus ei saa patsiendile dikteerida, millal ta peab nõustuma ravimite manustamisega või mitte. See muudab võimatuks seisukoha, et arst edastab patsiendile ravimitarne kui osutatava meditsiinilise abi lahutamatu osa. Seetõttu näib olevat vaja lähtuda eeldusest, et patsient saab rohkem kui ühe tarne või teenuse: meditsiinilise abi arstilt ja tervishoiupersonalilt ning ravimid haigla apteegilt.

24 — Väga hiljutise näite pakub 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-18/12: Žamberk (punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 — Vt nt eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika.

26 — Vt nt eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punktid 24 ja 32.



49. Kui eri isikud tarnivad kaupa või osutavad teenuseid eraldi, näib olevat möödapääsmatu, et need tehingud ei saa „moodusta[da] objektiivselt üh[t]e lahutamatu[t] majandustehingu[t], mille osadeks jagamine oleks kunstlik” või olla „füüsiliselt ja majanduslikult lahutatav[ad]”. Need võivad olla (ja tõepoolest ilmneb, et need ongi) „otseselt seotud” ning selline otsene seos võimaldab kohaldada ravimitarne suhtes käibemaksuvabastust, kui sellega seotud meditsiinilise abi osutamine on käibemaksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alusel, ent mitte juhul, kui see on maksust vabastatud artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel. Selles suhtes peab ravimeid tarniva isiku ja meditsiinilist abi osutava isiku eraldamine minu arvates välistama nimetatud kahe tehingu käsitlemise üheainsa tehinguna, olenemata sellest, et kummalgi tehingul ei ole teiseta kasulikku otstarvet – erinevalt näiteks olukorrast kohtuasjas Deutsche Bank,<sup>27</sup> kus üks ja sama maksukohustuslane oli kahe omavahel võrreldavalt seotud teenuse osutaja.

50. Samasugune arutluskäik viib mind seisukohale, et kõnealust ravimitarnerit ei saa pidada „põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kuna sellel ei ole omaette eesmärki, vaid selle abil saab põhiteenust kasutada par[e]matel tingimustel”. Kui arst osutab diagnostikateenust, ravimi väljakirjutamise teenust ja järelevalveteenust, nagu on üldjoontes kirjeldatud vastuseks Euroopa Kohtu küsimustele, oleks kunstlik väita, et manustatud ravimid tarniti – teise isiku poolt – selleks, et „[kasutada] põhiteenust [...] par[e]matel tingimustel”. Loogiliselt on ravimitarne otseselt seotud arsti teenustega, kuid seisab tajutavalt nendest eraldi ja ei ole vahend nende paremaks kasutamiseks (ehk nendest parematel tingimustel kasu saamiseks, kui tõlkida sõnasõnalisemalt Euroopa Kohtu teksti prantsuse keelest, mis on tema nõupidamiskeel). Ravimitarnerit võiks tõepoolest käsitada ka kui patsiendi peamist huvi ning diagnoosi, retsepti ja manustamise järelevalvet kui vahendeid selle tarne kasutamiseks parimatel tingimustel.

51. Jäeb üle kaaluda, kas neutraalse maksustamise põhimõtte dikteerib teistsuguse tulemuse.

52. Nõustun komisjoniga, et ei dikteeri.

53. See põhimõtte ei võimalda laiendada maksuvabastuse kohaldamisala, kui see ei ole ühemõtteliselt sätestatud. See ei ole esmase õiguse norm, vaid tõlgenduspõhimõtte, mida tuleb kohaldada paralleelselt põhimõttega, mille kohaselt tuleb maksuvabastusi tõlgendada täht-tähelt.<sup>28</sup>

54. Selles suhtes on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c selgelt eristatud niisugune ravi või abi, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad asutused, niisugusest, mida teostatakse – teiste isikute poolt ja teistes sotsiaalsetes tingimustes – meditsiinilise abi andmisel meditsiini- ja abipersonali poolt.

55. Kuna seega on erinev kohtlemine kuuendas direktiivis selgelt ette nähtud, ei tohiks seda takistada tõlgenduspõhimõtte, mis ei ole seadusandliku teksti suhtes ülimuslik.

56. Sellest hoolimata võib jääda võimalikuks, et liikmesriik tasakaalustab konkurentsi moonutamise ohtu sellega, et sätestab tingimused, „mille eesmärk on [...] ennetada võimalikk[e] [...] kuritarvitusi” vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikele 1, või keeldub artikli 13 A osa lõike 2 punkti b alusel vabastamast maksust tehinguid, mis oleksid muidu artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaselt maksust vabastatud, kui nende põhieesmärk oleks „teenida [...] lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega”. Iga seesuguse meetmega aga kaasneks artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tehingute

27 — 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank (punktid 20-29); vt samuti minu 8. mai 2012. aasta ettepanek samas kohtuasjas, punktid 26-32.

28 — Vt eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Deutsche Bank, punkt 45.

maksuvabastuse piiramine, mitte selle laiendamine tehingutele, mis on otseselt seotud meditsiinilise abi andmisega meditsiini- ja abipersonali poolt artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses. Teisisõnu kaasneks sellega maksu kehtestamine olukordadele, mida praegu ei maksustata, mitte aga käibemaksust vabastatud olukordade laiendamine.

57. Tunnistan, et seisukoht, millele olen jõudnud – et kõnesolev ravimite tarnimine võib olla käibemaksuga maksustatav või sellest vabastatud olenevalt ravimite manustamise kontekstist – võib näida intuitsioonivastane. Öelda aga, et artikli 13 A osa lõike 1 punkt c on, nagu artikli 13 A osa lõike 1 punkt b, mõeldud hõlmama tegevust, mis on otseselt seotud kirjeldatud ravi või abiga, tähendaks näha selles sättes sõnu, mida seal tegelikult ei ole. Tuleb möönda, et seetõttu võib õigusaktides olla lünk. Kui see on nii, on see küsimus seadusandja lahendada. Siiski ei pea ma kohaseks laiendada Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa<sup>29</sup> esitatud põhjendusi kõikidele juhtumitele, mille puhul käibemaksuga maksustamine võib kulusid suurendada, kui selleks ei ole avaldatud selget seadusandlikku tahet.

### Ettepanek

58. Kõikidest esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi küsimustele järgmiselt.

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punktis b kasutatud väljend „otseselt seotud tegevus” hõlmab nii kaubatarneid kui ka teenuste osutamist.
2. Selleks, et kvalifitseeruda maksuvabastuseks kui haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses, ei ole tingimata vaja, et kauba tarniks või teenuse osutaks seesama isik, kes pakub seda ravi või abi.
3. Kaubatarneid või teenuste osutamine, mis
  1. on otseselt seotud meditsiinilise abi andmisega meditsiini- ja abipersonali poolt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punkti c tähenduses,
  2. on sellise meditsiinilise abi andmisest füüsiliselt ja majanduslikult lahutatav, ja
  3. ei ole otseselt seotud haiglaravi ja meditsiinilise abiga sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses,ei kvalifitseeru maksuvabastuseks kummagi nimetatud sätte alusel.

29 — Viidatud käesoleva ettepaneku punktist 27; 18. joonealune märkus.