



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

27. märts 2014*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Kohaldamisala — Maksustatava väärtuse kindlaksmääramine — Mõiste „hinnaga otseselt seotud toetus” — Vanurite hooldekodudele riikliku haigekassa makstav kindlasummaline makse

Kohtuasjas C-151/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour administrative d'appel de Versailles' (Prantsusmaa) 7. märtsi 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. märtsil 2013, menetluses

Le Rayon d'Or SARL

versus

Ministre de l'Économie et des Finances,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president A. Borg Barthet, kohtunikud M. Berger ja F. Biltgen (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. jaanuari 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Le Rayon d'Or SARL, esindajad: advokaadid A. Grousset, E. Ashworth ja F. Bertacchi,

— Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja J.-S. Pilczer,

— Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja L. Lozano Palacios,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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 11 A osa lõike 1 punkti a ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 73.
- 2 Taotlus on esitatud Prantsusmaal asutatud äriühingu Le Rayon d'Or SARL (edaspidi „Rayon d'Or“) ja maksuhalduri, keda esindab ministre de l'Économie et des Finances (majandus- ja rahandusminister), vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas arvutada vanurite hooldekodudele (edaspidi „hooldekodu“) kohaldatava käibemaksu mahaarvatav osa.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:
„Käibemaksuga maksustatakse:
 - 1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.”
- 4 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a sätestab:
„Riigi territooriumil
 1. Maksustatava summa moodustab:
 - a) [...] kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused.”
- 5 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 on loetletud maksuvabastused teatava avalikes huvides tegutsemise puhul. Selle artikli kohaselt peavad liikmesriigid vabastama 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 Käibemaksudirektiivi artiklite 411 ja 413 kohaselt on käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuues direktiiv, alates 1. jaanuarist 2007 tunnustatud kehtetuks ja asendatud. Käibemaksudirektiivi sätted kattuvad sisuliselt kuuenda direktiivi vastavate sätetega.

7 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”.

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 73, mis asendas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused”.

9 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktid b ja c on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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 meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele”.

10 Käibemaksudirektiivi artikli 174 lõige 1 sätestab:

„Mahaarvatav osa on murdarv, milles:

a) lugeja on artiklite 168 ja 169 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma;

b) nimetaja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma.

Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, välja arvatud artiklis 73 nimetatud kaubatarnete ja teenuste hinnaga otseselt seotud toetused.”

Prantsuse õigus

- 11 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, sätestab Code général des impôts' (maksuseadustik; edaspidi „CGI”) artikkel 256:
- „Käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustulase poolt, kes sellena tegutseb.”
- 12 CGI artikli 261 lõike 4 punkti 1^{ter} kohaselt on käibemaksust vabastatud: „hooldusteenus, mida vanuritele osutavad sotsiaalhoolekande- ja perekonnaseadustiku artikli L.312-1 I osa lõikes 6 nimetatud eraõiguslikud hooldekodud ning mida rahastatakse sotsiaalkindlustusseadustiku artikli L.174-7 alusel iga-aastase kindlasummalise toetuse abil”.
- 13 CGI artikli 266 lõike 1 punkt a sätestab:
- „1. Maksustatava väärtuse moodustab:
- a) [...] kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otseselt seotud toetused”.
- 14 Sotsiaalkindlustuse seadustiku artikkel L.174-7 sätestab:
- „Kulud, mis on seotud raviteenuste osutamisega ravikindlustussüsteemis kindlustatud isikule ja sotsiaalabi saajale artiklis L.162-24-1 nimetatud asutustes ja teenistustes, kantakse ravikindlustuskeemist või sotsiaalabi raames kooskõlas määruses kindlaksmääratud tingimustega või kindla summa alusel.”
- 15 Sotsiaalhoolekande- ja perekonnaseadustiku artikli L.313-12 kohaselt saavad raviteenuste osutamise eest üldist toetust kindlas summas need vanurite hooldekodud, kes on volikogu esimehe ja pädeva riigiasutusega sõlminud mitmeaastase lepingu.
- 16 Sotsiaalhoolekande- ja perekonnaseadustiku artikkel R.314-158 on sõnastatud järgmiselt:
- „Artiklis L.313-12 [...] märgitud asutuste või asutuste osakondade osutatavad teenused hõlmavad:
- 1) voodipäevatasu,
 - 2) õendusabi päevatasu,
 - 3) hooldamise päevatasu.”
- 17 Sotsiaalhoolekande- ja perekonnaseadustiku artikkel R.314-161 sätestab:
- „Hooldamise päevatasu katab need meditsiini- ja parameditsiiniteenused, mis on vajalikud hooldekodus elavate isikute füüsiliste ja psüühiliste haiguste raviks, samuti parameditsiiniteenused, mis vastavad ravile, mis on seotud vastuvõetud isikute hooldusvajaduse seisuga.”
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabe kohaselt võetakse „ravipaketi” arvutamise viiside puhul arvesse vastuvõetud isikute arvu igas hooldekodus ning nende hooldusvajaduse taset, mida hinnatakse vastavalt sotsiaalhoolekande- ja perekonnaseadustiku artiklites R.314-170 ja R.314-171 määratletud tingimustele, ning riiklikul tasandil kindlaks määratud koefitsiente, mida ajakohastatakse igal aastal kõigi vanurite hooldekodude kulude keskmise alusel.

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

- 19 Hooldekodu pidamisega tegelev äriühing Rayon d'Or leidis, et haigekassa poolt talle „ravipaketi” osana makstavad summad ei kuulu käibemaksuga maksustamisele ning seetõttu ei ole neid summasid vaja aastatel 2006–2008 tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramisel arvesse võtta. Sel põhjusel tegi ta nimetatud aastate kohta mahaarvatava summa osas ümberarvutuse ja taotles maksuhaldurilt 60 064 euro tagasimaksmist.
- 20 Kuna maksuhaldur jättis tema tagastustaotluse rahuldamata, esitas Rayon d'Or kaebuse Tribunal administratif de Montreuil'le (Montreuil' halduskohus). Pärast seda, kui see kohus jättis tema kaebuse rahuldamata, esitas Rayon d'Or apellatsioonkaebuse Cour administrative d'appel de Versailles'le (Versailles' apellatsiooniaseme halduskohus).
- 21 Viimati nimetatud kohtus kordas Rayon d'Or oma seisukohta, mille kohaselt on siseriiklikud õigusnormid kuuenda direktiiviga ja käibemaksudirektiiviga vastuolus, kuna nende kohaselt on käibemaksust vabastatud „ravipaketile” vastavad summad, mis nimetatud äriühingu arvates ei kuulu nagunii selle maksu kohaldamisalasse. Oma väite põhjendamiseks märgib Rayon d'Or, et „ravipaketi” arvutamise viisid ei võimalda kvalifitseerida seda nende raviteenuste hinnaga „otseselt seotud toetusena”, mida vanurite hooldekodu osutab oma elanikele.
- 22 Esiteks, elanikele osutatavad teenused ei ole enne nende osutamist määratletud ega isikustatud ning nende hinnast elanikke ei teavitata. Teiseks, seadusandja on ette näinud põhimõtte, et vanurite hooldekodus osutatav ravi on tasuta, elanikele on tasuta teenused tagatud sõltumata hooldekodule antava toetuse summast ning selle vastavuse suhtest toetusega kaetavatesse kuludesse. Kolmandaks, konkreetse hooldekodu saadava toetuse summa ei kattu ravi tegeliku maksumusega.
- 23 Maksuhalduri põhiväide on, et „ravipaketi” makse on käsitatav mitte toetusena, vaid tarifitseerimissüsteemina ning asjaolu, et tarifitseerimine kehtestatakse ravivajaduse alusel, ei takista nende teenuste kvalifitseerimist „tasuliste teenustena”. Lisaks leiab maksuhaldur, et „ravipaketi” makse tasumise ja teenuse saajatele osutatud raviteenuste vahel esineb otsene ja vahetu seos. Samas ei ole teenus tingimata isikustatud, kuid võib olla hõlpsasti isikustatav. Samuti on Rayon d'Or seadusega kohustatud osutama raviteenuseid, mille tasu ei maksa raviteenuse saaja ning mille hind ei pea olema proportsionaalne teenuse väärtusega.
- 24 Neil asjaoludel otsustas Cour administrative d'appel de Versailles menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda] direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, mis on üle võetud [käibemaksu]direktiivi [...] artiklis 73, tuleb tõlgendada nii, et vanurite hooldekodudele haigekassa poolt sotsiaalkindlustusseadustiku artikli L.174-7 sätete alusel makstav „ravipaketi” makse, mis on käibemaksust vabastatud [CGI] artikli 261 [lõike 4 punkti 1^{ter}] sätete alusel, kujutab endast toetust, mis on otseselt seotud niisuguste raviteenuste hinnaga, mida osutatakse elanikele ja mis seetõttu kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 25 Esiteks tuleb meelde tuletada, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Sellest vaatenurgast lähtudes tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajadusel ümber sõnastada (vt eelkõige kohtuotsused Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, punkt 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, punkt 30, ja Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, punkt 35).

- 26 Selleks võib Euroopa Kohus tuletada liikmesriigi kohtu esitatud aspektide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse normid ja põhimõtted, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt kohtuotsus Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punkt 58).
- 27 Antud juhtumiga seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja vaidlus puudutab peamiselt küsimust, kas kindlamääraline makse, nagu seda on „ravipaketi” makse, kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja kas seda tuleb mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta.
- 28 Seega tuleb antud küsimust vaadelda kui küsimust, mille eesmärk on välja selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkti a ja käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et selline kindlasummaline makse, nagu seda on põhikohtuasjas „ravipaketi” makse, kujutab endast tasu hooldekodu poolt oma elanikele osutatavate raviteenuste eest ja kuulub sellisena käibemaksu kohaldamisalasse.
- 29 Sellele küsimusele vastamiseks tasub kõigepealt meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt, mis määratleb käibemaksu kohaldamisala, maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest” ning et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on teenus selle direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses osutatud „tasu eest” ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige kohtuotsused Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 39, ja RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 24).
- 30 Teiseks, Euroopa Kohus on juba teinud otsuse, mille kohaselt kujutavad maksustatava tehingu hinnaga otseselt seotud toetused endast üksnes ühte kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a loetletud olukordadest ning et sõltumata kõne all olevast konkreetsest olukorrast moodustab teenuste osutamise maksustatava väärtuse igal juhul igasugune osutatud teenuse eest saadud tasu (vt selle kohta kohtuotsus Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, punktid 23 ja 25).
- 31 Kuna käibemaksudirektiivi artikkel 73, mis asendas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, viimati nimetatud sättega sisuliselt kattub, kohaldatakse eelnevas kahes punktis viidatud kohtupraktikat ja neist tulenevaid kaalutlusi *mutatis mutandis* ka nimetatud artiklile 73.
- 32 Seega tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all oleva „ravipaketi” makse, mida riigi haigekassa maksab hooldekodudele, saavad viimased vastutasuna oma elanikele erineval kujul osutatavate teenuste eest.
- 33 Esiteks, nagu Rayon d’Or kohtuistungil tunnistas, on hooldekodud tõepoolest kohustatud osutama vastutasuks kindlasummaliste maksete eest oma elanikele teenuseid.
- 34 Seejärel, et kaubatarnet või teenuse osutamist saaks määratleda „tasu eest” tehtud tehinguna selle direktiivi tähenduses, ei pea tasu nimetatud kaubarne või teenuse osutamise eest olema saadud otse selle saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult (vt selle kohta kohtuotsus Loyalty Management UK ja Baxi Group, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 56).
- 35 Asjaolu, et põhikohtuasjas ei ole otsene teenuste saaja mitte riigi haigekassa, kes kindlasummalisi makseid teeb, vaid kindlustatud isik, ei löhu iseenesest – erinevalt sellest, mida väidab Rayon d’Or – osutatud teenuse ja selle eest saadava tasu vahelist otsest seost.
- 36 Lõpuks, Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui sarnaselt põhikohtuasjas käsitletavale olukorrale iseloomustab asjaomast teenust eelkõige teenuse osutaja alaline valmisolek igal hetkel isikule vajaminevaid raviteenuseid osutada, ei ole selleks, et tunnustada otsese seose olemasolu nimetatud

teenuse ja selle eest saadava tasu vahel, vaja tuvastada, kas makse on seotud isikustatud ja konkreetsel hetkel isiku taotlusel osutatava raviteenusega (vt selle kohta kohtuotsus Kennemer Golf, EU:C:2002:200, punkt 40).

- 37 Seega asjaolu, et põhikohtuasjas kõnealused raviteenused, mida elanikele osutatakse, ei ole eelnevalt määratletud ega isikustatud ning et tasu nende eest makstakse kindlasummalise makse vormis, ei mõjuta sellisena osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu, mille suurus määratakse kindlaks eelnevalt ja vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele, vahelist otsest seost.
- 38 Eeltoodut arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et selline kindlasummaline makse, nagu seda on põhikohtuasjas „ravipaketi” makse, kujutab endast tasu vanurite hooldekodu poolt oma elanikele osutatavate raviteenuste eest ja kuulub sellisena käibemaksu kohaldamisalasse.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et selline kindlasummaline makse, nagu seda on põhikohtuasjas „ravipaketi” makse, kujutab endast tasu vanurite hooldekodu poolt oma elanikele osutatavate raviteenuste eest ja kuulub sellisena käibemaksu kohaldamisalasse.

Allkirjad