KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 7. märtsil 2006 [1]

1. Selle eelotsusetaotlusega on Bundesfinanzhof (Saksamaa; Saksa kõrgeim kohus finantsasjades) esitanud Euroopa Kohtule küsimuse, mis käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2] (edaspidi „kuues direktiiv").

I. Asjaolud, õiguslik raamistik ja Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimus

3. L.u.P. GmbH (edaspidi „L.u.P.") on Saksa õiguse alusel asutatud piiratud vastutusega äriühing, mille ainuosanikuks on laboratoorse meditsiini arst Ingo Scharmann. L.u.P teostas meditsiinilisi analüüse eelkõige kahele laboriteenust pakkuvale äriühingule, millega olid seotud üldarstid. Üldarstid tegid nende määratud ravi raames analüüside tegemiseks ettekirjutused.

2. Täpsemalt käsitleb küsimus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide b ja c ning lõike 2 tõlgendamist, et teha kindlaks, millistel tingimustel võivad liikmesriigid vabastada käibemaksust arstide ettekirjutuse alusel tehtud meditsiinilised analüüsid, mida teevad eraettevõtjatest laboratooriumid väljaspool [raviasutust].

4. Finanzamt Bochum-Mitte (edaspidi „Finanzamt") leidis, et L.u.P. teenused laboriteenust pakkuvatele äriühingutele tuleb maksustada käibemaksuga. Finanzgericht kinnitas otsuse, millega keelduti vabastamast L.u.P.-d käibemaksu tasumisest. Ta leidis, et kuigi L.u.P on „muu meditsiinilisi uuringuid teostav asutus" Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG") paragrahvi 4 punkti 16 mõttes, ei osutatud teenuseid vajalikul määral „meditsiinilise järelevalve all". Lisaks ei ole L.u.P.

1 — Algkeel: portugali.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

tõendanud, et ta osutas igal eelnenud kalendriaastal vähemalt 40% teenustest soodustatud isikutele, kes on loetletud UStG paragrahvi 4 punkti 15 alapunktis b.

6. Viimatimainitud sättes loetletud isikud on (sotsiaalkindlustusasutuses) kindlustatud isikud, sotsiaalabi saavad isikud ja isikud, kellel on õigus vanaduspensionile (või sõjaohvritele makstavale pensionile), mida maksab sotsiaalkindlustusasutus.

5. UStG paragrahvi 4 punkti 16 alapunktis c on nimelt sätestatud:

7. UStG paragrahvi 4 punkti 14 esimene lause näeb ette, et „arsti, hambaarsti, füsioterapeudi, liikumisterapeudi, ämmaemanda või muust analoogsest meditsiinivaldkonnast tulenev tegevus tulumaksuseaduse (Einkommensteurgesetz) paragrahv 18 lõike 1 punkti 1 mõttes ja kliiniliste keemikute tegevus" on käibemaksust vabastatud.

„Paragrahvi 1 lõike 1 punktides 1–3 nimetatud tegevusaladest on maksust vabastatud tegevus, [...] mis on tihedalt seotud haiglate, uuringutele spetsialiseeritud kliinikute ja muude raviasutuste, diagnostikat või meditsiinilisi uuringuid [...] teostava asutuse kasutamisega, kui

8. Bundesfinanzhofi arvamuse kohaselt võib ka meditsiiniline laboratoorium piiratud vastutusega osaühingu õiguslikus vormis olla UStG paragrahvi 4 punkti 14 alusel maksust vabastatud. Bundesverfassungsgericht'i (Saksamaa kõrgeim konstitutsioonikohus) arvates on käibemaksuvabastuse küsimustes igasugune erinev kohtlemine, mis põhineb ettevõtja õiguslikul vormil, vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega.

[...]

c) uuringutele spetsialiseeritud kliinikute ja muude raviasutuste, diagnostikat või meditsiinilisi uuringuid teostavate asutuste puhul osutatakse teenuseid meditsiinilise järelevalve all ning kui eelneval kalendriaastal osutati vähemalt 40% raviteenustest punkti 15 alapunktis b loetletud isikutele."

9. L.u.P. esitas Finanzgerichti otsuse peale apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhof'ile, kes

omakorda otsustas esitada Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas liikmesriikidel on [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 13 A osa lõike 1 punkti b ja lõike 2 kohaselt lubatud kohaldada selles sättes nimetatud tingimusi üldarstide ettekirjutuse alusel tehtud meditsiiniliste laboratoorsete analüüside käibemaksust vabastamisele ka siis, kui arstide poolt määratud ravi on igal juhul maksust vabastatud?"

10. Selle küsimusega on Euroopa Kohtul palutud tõlgendada kuuendat direktiivi, eelkõige artikli 13 A osa lõiget 1, milles on 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;

[...]"

11. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes iga juhtumi puhul „kohaldada ühte või

mitut" käesolevas artiklis järgnevalt nimetatud tingimust[3].

II. Analüüs

12. Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus tõlgendada neid kuuenda direktiivi sätteid, mis on Bundesfinanzhofi esitatud eelotsusetaotluse aluseks. Euroopa Kohus aga ei ole veel konkreetselt käsitlenud küsimust, milline on täpselt meditsiiniliste analüüside tegemises seisnevate teenuste koht kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 raamistikus ning kuivõrd saavad liikmesriigid kehtestada tingimusi selliste analüüside vabastamisele maksust, mida on tehtud niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas.

13. Esiteks tuleb kontrollida, kas selliseid analüüse on võimalik käibemaksust vabastada. Selleks tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas nad kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b (edaspidi „punkt b") või artikli 13 A osa lõike 1 punktis c (edaspidi „punkt c") sätestatud kategooriate alla. Seejärel, juhul kui vaidlusalused analüüsiteenused kuuluvad ühe eelmainitud punktides nimetatud maksuvabastuse alla, käsitlen ma küsimust nende tingimuste määratlemisest, mida liikmesriigid võivad antud vabastuste andmisel kehtestada.

A. *L.u.P. osutatud selliste teenuste kvalifitseerimine, mis seisnevad meditsiiniliste analüüside tegemises*

14. Esiteks tuleb kindlaks teha, kas selliseid meditsiinilisi analüüse, mis on vaidluse all põhikohtuasjas, võib pidada punktis b sätestatud mõistete „meditsiiniline abi" või meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" alla kuuluvateks.

15. Punktides b ja c sätestatud maksuvabastused kujutavad endast Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine.[4] Lisaks „[...]

3 — Nimetatud tingimused on järgmised: „– nende eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning kui kasum tekib, ei jaotata seda, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või parandamiseks; — neid juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega; — nende hinnad on heaks kiidetud ametivõimude poolt või jäävad selliste heakskiidetud hindade piiresse või on heakskiitu mittevajavate teenuste puhul madalamad kui sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksustatavad äriühingud; — asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda."

4 — Vt 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, (EKL 2005, lk I-10373, punkt 15), 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 15) ja 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 11).

tõlgendatakse kuuenda direktiivi artiklis 13 ettenähtud maksuvabastusi kitsalt, kuna nad kalduvad kõrvale üldprintsiibist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest" [5].

16. Selleks, et määratleda, milliseid teenuseid saab punktide b ja c alusel käibemaksust vabastada, tuleb kontrollida, millisel põhjusel on nendes punktides sätestatud käibemaksuvabastused kehtestatud. Seejuures on selge, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c ette nähtud maksuvabastuste ühine eesmärk on tervishoiukulude vähendamine ning nende meditsiiniteenuste kättesaadavamaks tegemine üksikisikutele. [6] Selle õigusakti koostamise põhjust silmas pidades ei ole probleem mitte niivõrd selles, kas meditsiinilisi analüüse saab üldse vabastada maksust neist kahest punktist ühe alusel, vaid pigem selles, milline täpne maksuvabastuse kord nende analüüside puhul kehtib.

17. Oluline on määratleda, kas meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused kuuluvad artikli 13 A osa lõike 1 punktis b või punktis c nimetatud kategooriate alla. Tegelikkuses ei kuulu need meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevused, mille osutajad ei ole avalik-õiguslikud organisatsioonid, mitte ainult punkti c kohaldamisalasse, kuna liikmesriigid saavad maksuvabastust anda punkti b alusel, kehtestades erinevalt punktist c artikli 13 A osa lõikest 2 tulenevalt teatud tingimusi.

18. Lahendades konkreetset küsimust, kas meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused kuuluvad punkti b või punkti c kohaldamisalasse, ei piisa ainult mõlema punkti üldise eesmärgi hindamisest. See võimaldab ainult jõuda seisukohale, mida Euroopa Kohus on ka juba avaldanud, et nimetatud punktides b ja c kasutatud mõisteid „ei tohi tõlgendada kuigi kitsalt" [7].

19. Seoses punkti b võimaliku kohaldamisega tuleb kõigepealt määratleda, kas kõnealused meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused kuuluvad „meditsiinilise abi" mõiste alla antud punkti tähenduses. Seejärel tuleb kindlaks teha, kas sellised meditsiini-

5 — Eespool viidatud otsused Ygeia, punkt 15, ja Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 13.

6 — 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punkt 43), 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 23) ja 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 29).

7 — Eespool viidatud otsused komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 23, ja Dornier, punkt 48.

liste analüüside laboratooriumid nagu L.u.P. oma võivad kuuluda punkti b kohaldamisalasse, kus on viidatud mõistetele „haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused".

20. Esimese aspekti kohta on Euroopa Kohtul olnud juba võimalus avaldada oma seisukohta seoses lähedase küsimusega eespool nimetatud kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa. Selles asjas tuli kindlaks teha, kas proovide saatmine laboratooriumile, mis teostab ka meditsiinilisi analüüse, kuulub punkti b maksuvabastuse sätete alla. Euroopa Kohus asus seisukohale, et „proovi võtmine ja selle saatmine erilaboratooriumisse on analüüsiga tihedalt seotud teenused, nii et neile kehtivad samad maksusätted nagu kõne all olevad sätted ja seega ei tohi nendelt teenustelt võtta käibemaksu," [8] ja käsitles neid „meditsiinilise abiga tihedalt seotud tegevusena" punkti b tähenduses. Nii kuuluvad Euroopa Kohtu seisukoha järgi meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused punkti b alla.

21. Nagu nähtub eespool viidatud otsusest komisjon *vs.* Prantsusmaa, on tegevuse kvalifitseerimisel punkti b maksuvabastuse sätetes nimetatud tegevusena oluline arvestada seda, millisel eesmärgil nimetatud teenuseid osutati. [9] Samaaegselt ja sama moodi leidis Euroopa Kohus punkti c kohta, et „käibemaksust vabastamine sõltub meditsiiniteenuse eesmärgist" [10].

22. Järelikult on Euroopa Kohtu seisukoht, et nii punktis b nimetatud „meditsiinilise abi" teenused kui punktis c nimetatud „meditsiinilise abi andmine" on mõlemad teenused „mille eesmärk on diagnoosida, hooldada või võimalusel ravida haigusi või tervisehäireid". [11] Seega saab vastavale teenusele kohaldada punktides b ja c ette nähtud maksuvabastusi ainult juhul, kui teenusel on terapeutiline eesmärk [12].

23. Tähtis on rõhutada, et viimasel ajal on Euroopa Kohus iseäranis eespool viidatud otsustes Unterpertinger ning D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services asunud punkti c kohaldamise osas seisukohale, et kuna terapeutilist eesmärki ei tohi mõista

8 — Eespool viidatud otsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 30.

9 — Vt eespool viidatud otsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 24, milles rõhutatakse vajadust arvestada, „millisel eesmärgil neid proove võeti", ja eespool viidatud otsus Ygeia, punkt 22.

10 — 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-212/01: Unterpertinger (EKL 2003, lk I-13859, punkt 42) ja samas kohtuasjas esitatud kohtujurist Stix-Hackli ettepaneku punktid 66–68, millele on otsuses sõnaselgelt osundatud.

11 — Eespool viidatud otsus Dornier, punkt 48, 14. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-384/98: D (EKL 2000, lk I-6795, punkt 18), ja eespool viidatud otsus Kügler, punkt 38 ja viimasel ajal tehtud, eespool viidatud otsus Ygeia, punkt 24.

12 — Eespool viidatud otsused D punkt 19; Kügler, punkt 39; Unterpertinger, punkt 40, ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (EKL 2003, lk I-13989, punkt 58).

liiga kitsalt, võib ennetavatel eesmärkidel osutatud raviteenuste suhtes kohaldada maksuvabastust.[13] „Isegi kui ilmneb, et isikud, keda uuritakse või kellele tehakse muu meditsiiniline läbivaatus ennetaval eesmärgil, ei põe ühtegi haigust või neil ei ole tervisehäireid, on nimetatud teenuste lisamine mõistete „meditsiiniline abi" ja „meditsiinilise abi andmine" hulka kooskõlas tervishoiukulude vähendamise eesmärgiga, mis on ühine nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b kui sama lõike punktis c sätestatud maksuvabastusele"[14].

24. Minu arvates ei ole põhjendatud kõrvalekaldumine sellest ühtsest ja ühetaolisest tõlgendusest nende kahe punkti kohaldamisalasse kuuluvate teenuste olemuse kohta. Euroopa Kohtu poolt antud tõlgendus punkti c mõistele „meditsiinilise abi andmine [...] meditsiini-[...]personali poolt" peab seega olema vastavuses punktis b oleva mõistega „meditsiiniline abi". Selles kontekstis osundan esiteks sellele, et Euroopa Kohus on sõnaselgelt leidnud, et artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esinevat mõistet „meditsiiniline abi" tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab selle lõike punktis c nimetatud kogu meditsiinilise abi andmist[15]. Teiseks on nende kahe punkti eesmärk ühise teleoloogia alusel „sätestada kitsamas mõttes kõikide meditsiiniteenuste maksuvabastus".[16]

25. Loomulikult on mõlemal punktil erinev kohaldamisala. Aga „mõlema artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c ettenähtud maksuvabastuse kohaldamisala piiritlemisel arvesse võetav kriteerium on vähem seotud teenuse sisu kui selle osutamise kohaga"[17]. See tähendab, et punkti b kohaselt on tõepoolest „vabastatud maksust kõik meditsiinilised teenused, mida osutatakse asutustes, millel on sotsiaalsed eesmärgid nagu tervisekaitse, samas kui sama lõike punkt c puudutab haiglatest väljaspool, patsiendi ja meditsiiniteenuse osutaja vahelise usaldussuhte raames osutatud teenuste maksust vabastamist"[18].

13 — Eespool viidatud otsused Unterpertinger, punkt 40, ning D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punkt 58. Vt kohtujurist Christine Stix-Hackli ettepanek nendes kohtuasjades (punktid 72–75), milles ta esindab just terapeutilise eesmärgiga tegevuse mõiste laiendamist pooldavat seisukohta, leides, et „nende tegevuste hulka tuleb lugeda ka sellised, mis ei ole otseselt ravivad, vaid ainult ennetavad" (punkt 72). Vt teatud määral selles mõttes ka juba eespool viidatud otsus Kügler, punkt 40.

14 — Eespool viidatud otsused Unterpertinger, punkt 40, ning D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punkt 58.

15 — Eespool viidatud otsus Dornier, punkt 50.

16 — Eespool viidatud otsus Kügler, punkt 36. Vt kohtujurist Stix-Hackli ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Unterpertinger, punktis 71, milles on märgitud: „koos on nende mõlema maksuvabastussätte eesmärk parandada üldiselt juurdepääsu meditsiinilisele järelevalvele".

17 — Eespool viidatud otsus Dornier, punkt 47, 23. veebruari 1988. aasta otsuse alusel kohtuasjas 353/85: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 1988, lk 817, punktid 32 ja 33). Vt selle kohta ka eespool viidatud otsus Kügler, punkt 35.

18 — Eespool viidatud otsused Dornier, punkt 47; komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punkt 33, ja Kügler, punktid 35 ja 36.

26. Järelikult hõlmab punktis b ettenähtud mõiste „meditsiiniline abi", samuti nagu kõnealuse lõigu punkt c „meditsiiniteenuseid, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, s.h seda hoida või taastada" [19]. Lisaks hõlmab see meditsiinilist abi nii ravi kui ka ennetaval eesmärgil.

27. Ennetava meditsiinilise abina ei ole käsitletav ei haiguste diagnoosimine [20] ega terapeutilise teenuse osutamine kitsamas tähenduses. Kesksel kohal on siin patsientide läbivaatus ja uuringute teostamine enne, kui tekib vajadust diagnoosida ja ravida võimalikku haigust.

28. Arsti poolt ettekirjutatud meditsiiniliste analüüside teostamine on patsiendi meditsiinilise jälgimise olemuslik osa, [21] ilma milleta ei ole võimalik isikute tervist kaitsta, s.h seda hoida või taastada. Teiste sõnadega on meditsiiniline abi selliste tegevuste kogum, mille eesmärk on tervise hoidmine või taastamine, protsess, mis koosneb toimingutest tervise hoidmiseks ja taastamiseks ja mille hulka kuuluvad jälgimis- ja läbivaatusmeetmed ning vajadusel ka diagnoosi- ja ravimeetmed. Selles mõttes on meditsiinilised analüüsid juhul, kui arst on need ette kirjutanud, meditsiinilise abi teenused.

29. Sellest tulenevalt ja arvestades nende eesmärki kuuluvad sellistes meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused nagu neid teostas L.u.P. meditsiinilise abi alla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide b ja c tähenduses.

30. Teine küsimus on, kas selline meditsiinilise abi tegevus, mida teostas väljaspool [raviasutust] tegutsev analüüsilaboratoorium, kuulub täpsemalt kas punkti b või punkti c alla. Vastus sellele küsimusele sõltub, nagu juba eespool märgitud, sellest, kas neid teenuseid osutati haiglatest või muudest sarnastest asutustest väljaspool, patsiendi ja meditsiiniteenuse osutaja vahelise usaldussuhte raames töökabinetis või elukohas [22]. Niisiis on vastus seotud pigem teenuse osutamise kohaga kui selle sisuga.

31. Selles mõttes pooldan ma vastupidiselt komisjoni kirjalikes märkustes avaldatud arvamusele seisukohta, et laboratoorium,

19 — Eespool viidatud otsused Unterpertinger, punkt 41, ning D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punkt 59.

20 — Diagnoos on toiming, mille käigus teeb arst kindlaks haiguse selle iseloomulike tunnuste alusel.

21 — See kehtib sõltumata sellest, kas arst teostab läbivaatust või analüüse jälgimise käigus ise või laseb neid teostada isikutel väljaspool, iseäranis arvestades selliste analüüside spetsiifilist olemust.

22 — Vt eespool punkt 25.

mis teeb arstide ettekirjutatud meditsiinilisi analüüse ja seega osutab minu poolt kirjeldatud tähenduses „meditsiinilise abi" teenuseid punktis b sisalduva mõiste tähenduses, kuulub samuti selle punkti kohaldamisalasse, kuna selles on nimetatud „meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused."

32. Põhjus punktides b või c sätestatud maksuvabastuse kehtestamiseks on sama sõltumata sellest, kas analüüse teostatakse haiglas või arsti poolt tema kabinetis (kui tal on vastav kvalifikatsioon ja tehnilised vahendid) või vastupidi asutustes, mis ongi spetsialiseerunud meditsiiniliste analüüside tegemisele. Arvestades meditsiinilise abi kulude vähendamise eesmärki on selline erinev kohtlemine mõistetamatu. Siin eelistatud tõlgendus on ka kõige enam kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei või käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda [23].

33. Oluline on veel märkida seda, et meditsiiniliste analüüside teostamises seisnev tegevus võib punkti b asemel kuuluda punkti c kohaldamisalasse juhul, kui teenus on tõepoolest osutatud patsiendi ja meditsiiniteenuse osutaja vahelise usaldussuhte raames. Nagu näib nähtuvat eelotsusetaotlusest, ei ole siiski käesolevas asjas võetud analüüse patsiendi ja meditsiiniteenuse osutaja vahelise usaldussuhte raames Euroopa Kohtu praktika tähenduses sellisel viisil, et neile oleks võimalik kohaldada punkti c [24].

34. Teiseks on komisjon oma kirjalikes ja suulistes märkustes esindanud seisukohta, et tuleb eristada meditsiinilisi analüüse teostavaid laboratooriume, mis on patsiendiga otseses lepingulises suhtes, nendest laboratooriumitest, millel on suhted ainult analüüse ettekirjutanud arstiga. Käibemaksuvabastust tuleks kohaldada ainult esimesel juhul nimetatud meditsiiniliste analüüside tegemises seisnevatele teenustele, kuna nad on suunatud nende teenuste lõpptarbijale. Teisel juhul on tegemist ainult teenustega, mis on osutatud enne meditsiinilise abi teenuste osutamist. Seega ei tohiks neile käibemaksuvabastuse sätted kehtida. Komisjon tugineb seejuures Euroopa Kohtu otsus-

23 — Vt eespool viidatud otsus Kügler, punkt 30.

24 — Vt eespool punktis 25 viidatud kohtupraktika.

tele komisjon *vs.* Saksamaa[25], Skandia,[26] CSC Financial Services[27] ja Arthur Andersen Consulting[28], milles käsitleti teatud käibemaksust vabastatud teenustega seotud tegevusi, mille osutamine anti alltöövõtjale, teenustena, millelt tuleb tasuda käibemaksu. Mina komisjoni sellise seisukohaga ei nõustu.

35. Tegemist on arvamusega, mis on vastuolus Euroopa Kohtu seisukohaga eespool viidatud otsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa. Selles on selgelt ja üheselt leitud, et „pole vahet, kas laboratoorium, mis võtab nimetatud proovi, teeb ka analüüsi või annab selle tegemise alltöövõtu korras üle teisele laboratooriumile, jäädes samas patsiendi ees vastutavaks, või on lisaks, arvestades tehtava analüüsi sisu, kohustatud saatma proovi spetsialiseeritud laboratooriumile"[29]. Kui üks laboratoorium annab meditsiinilise analüüsi alltöövõtu korras tegemiseks teisele, ei tähenda see, et analüüsi tegemine teise laboratooriumi poolt alltöövõtu korras ei kuulu enam punkti b maksuvabastuse kohaldamisalasse.

36. Komisjoni osundatud kohtupraktikas käsitletakse teisi käibemaksust vabastamise sätteid kui need, mis vabastavad käibemaksust avaliku huviga seotud tegevusi. Nimetatud kohtupraktikas on tegemist maksuvabastuse sätetega, mis on vastu võetud teistel põhjustel kui need, mille tõttu vabastatakse käibemaksust punktides b ja c nimetatud meditsiinilise abiga seotud tegevused[30].

37. Minu arvamuse kohaselt ei pea seega punktides b ja c ettenähtud maksuvabastus-

25 — 11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 1985, lk 2655, punkt 20), milles leiti, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastuse alla kuuluvad ainult Deutsche Bundespost'i osutatud teenused ja mitte teenused, mida Deutsche Bundespost'ile osutas eelnevalt tasu eest veoettevõtja.

26 — 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia (EKL 2001, lk I-1951, punktid 40 ja 41), milles eeldati, et kindlustuslepingute haldamine asutuse poolt, mis tegutseb kindlustusäriühingu arvel, ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a tähenduses „kindlustusteenusena" maksust vabastatud, kuna sel asutusel puuduvad kindlustatutega lepingulised suhted ning ta ei kanna kindlustustegevuse riisikot.

27 — 13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-235/00: CSC Financial Services (EKL 2001, lk I-10237, punktid 39 ja 40). Euroopa Kohus on mõiste „vahendamine" kohta kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses leidnud, et vahendaja saab maksuvabastust ainult juhul, kui ta „ei ole finantstoodet puudutava lepingu pool". Nii „ei ole vahendustegevusega tegemist juhul, kui üks lepingupooltest usaldab alltöövõtjale osa lepinguga seotud tegevusest, nagu nt teise lepingupoole teavitamine või lepingu esemeks olevate väärtpaberite allkirjastamise taotluste vastuvõtmine ja menetlemine. Sellisel juhul on alltöövõtjal sama roll nagu finantstoote pakkujal ja ta ei ole vaidlusaluse sätte tähenduses vahendaja, kes ei ole lepingu pool."

28 — 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-472/03: Arthur Andersen (EKL 2005, lk I-1719), mis sedastab, et teatud *back office*-tegevused, mida kindlustusandja teeb tavaliselt ise ja mille osutamine anti edasi sellisele teenuse osutujale [kindlustusandjast] väljaspool, kes ei võtnud endale üle kindlustusriski ning ei tegutsenud kindlustusmaakleri või kindlustusagendina, ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a kohaselt maksust vabastatud.

29 — Eespool viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 28. Sarnases tähenduses on ka juba eespool viidatud otsuse D'Ambrumenil ja Dispute resolution services punktis 67 märgitud, et asjaolu, et kolmas isik, nimelt tööandja, kontrollib ja nõuab töötaja arstlikku läbivaatust, ei välista seda, et läbivaatuse eesmärk on kaitsta tervist ja seega võib sellele kehtida maksuvabastus.

30 — Vt näiteks kindlustusmaakleri või kindlustusagendina osutatud teenuste maksust vabastamise eesmärkide kohta eespool viidatud otsus CPP, punkt 23, kohtujurist A. Saggio ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Skandia, punkt 23, ja minu ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Arthur Andersen, punkt 13.

sätteid tõlgendama senisest (tõlgendus on täiesti selge juba eespool viidatud otsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa) kitsamalt, selleks et rahuldada hüpoteetiline vajadus selle kohtupraktika suurema ühetaolisuse ja ühtsuse järele, millele viitab komisjon ja mis puudutab teatud maksuvabade teenustega seotud tegevuste andmist alltöövõtjatele. Niipea kui sellised meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused nagu käesolevas kohtuasjas kõne all olevad, kujutavad endast „meditsiinilise abi" teenuseid minu kirjeldatud tähenduses, mida osutavad „teised [...] sama laadi asutused" punkti b tähenduses, ei näe ma ei nimetatud sätte sõnastuses ega mõttes alust selleks, et piirata veelgi kõnealuste teenuste käibemaksust vabastamist komisjoni pakutud viisil. Tingimused, mida võib kehtestada, on need, mis tulenevad artikli 13 A osa lõike 1 punktist b ja lõikest 2. valikulisi tingimusi saab kehtestada ainult punktis b ja mitte punktis c nimetatud teenustele. Kuuendas direktiivis on niisiis koheldud punktides b ja c ettenähtud maksuvabastusi erinevalt, kusjuures punkti b alla kuuluvatele teenustele kehtivad maksuvabastuse sätted, mis on *a priori* ebasoodsamad kui sätted, mis kehtivad punkti c alla kuuluvatele teenustele. Seega võivad liikmesriigid meditsiiniliste analüüsidega seotud eraettevõtjatest laboratooriumide teenustele, mis kuuluvad punkti b kohaldamisalasse, kehtestada maksuvabastuse saamiseks ühe või mitu artikli 13 A osa lõike 2 punktis a ettenähtud tingimust; samas ei kehti see arstide teenustele, kes teevad analüüside tegemiseks ettekirjutuse punkti c raames.

B. *Selliste tingimuste kooskõla artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ja lõikega 2, mida liikmesriigid võivad kehtestada nende teenuste maksuvabastustele, mida osutavad muud asutused kui avalik-õiguslikud organisatsioonid*

38. Liikmesriikidel on õigus kehtestada üks või mitu artikli 13 A osa lõike 2 punktis a kirjeldatud tingimust, kui on tegemist selliste teenustega, mida osutavad muud asutused kui avalik-õiguslikud organisatsioonid. Artikli 13 A osa lõikest 2 tuleneb selgelt, et neid

39. Samuti tuleb punktis b nimetatud teenustega seoses viidata sellele (kuna minu arvates on tegemist Bundesfinanzhofi esitatud eelotsusetaotluse aluseks oleva kahtlusega), et liikmesriikide pädevus kehtestada maksuvabastuse saamiseks tingimusi ei tähenda, et neil oleks kohustus kohelda võrdselt „meditsiinilise abi" teenuseid ja „nendega tihedalt seotud" teenuseid, mida osutavad muud asutused kui avalik-õiguslikud organisatsioonid. Liikmesriigid võivad *valikuliselt, igal üksikjuhtumil eraldi* kehtestada teatud tingimusi punktis b ettenähtud maksuvabastuse saamiseks muudele asutustele kui avalik-õiguslikud organisatsioonid, pidades loomulikult silmas üldist mittediskrimineerimise põhimõtet. Selles mõttes ei ole nad minu arvates kohustatud kehtestama

mõlemat liiki teenustele täpselt ühesuguseid tingimusi. Kõigepealt võib liikmesriik lihtsalt otsustada, et ta ei kehtesta punktis b ette nähtud selliste meditsiiniliste teenuste maksust vabastamisele, mida osutavad muud asutused kui avalik-õiguslikud organisatsioonid, ühtegi artikli 13 A osa lõike 2 punktis a nimetatud tingimust. Siis peab tal olema õigus kehtestada tingimusi *ainult* eraettevõtjatest majanduselus osalejate osutatud meditsiinilistele teenustele, mis on *tihedalt seotud* haiglaravi ja meditsiinilise abiga. Selles mõttes olen ma seisukohal, et kahtlused, kas UStG paragrahvi 4 punktis 16 ettenähtud sätted on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ja lõikega 2, on kõrvaldatud, kuna selles siseriiklikus õigusnormis on kehtestatud tingimused käibemaksust vabastamiseks ainult haiglaravi ja meditsiinilise abiga „tihedalt seotud" tegevustele.

40. Juhul, kui Saksa õiguse kohaselt sõltub „meditsiinilise abi" teenustele, mis on osutatud „teiste [...] sama laadi asutuste" poolt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses, kehtestatud maksuvabastuse saamine UStG paragrahvi 4 punktis 16 ettenähtud tingimuste täitmisest, tuleb kontrollida, kas need mõlemad tingimused, mille täitmisel vabastatakse Saksa õigusnormide kohaselt kõnealused teenused käibemaksust, on ühenduse õigusega kooskõlas.

41. UStG paragrahvi 4 punktis 16 ettenähtud tingimuse kohta, milles on sätestatud, et „teenuseid osutatakse arstliku järelevalve all", tuleb märkida, et see tingimus on ühenduse õigusega vastuolus. Nimelt ei ole võimalik ühtegi artikli 13 A osa lõike 2 punktis a kirjeldatud tingimustest tõlgendada selliselt, et liikmesriigid võivad artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ettenähtud maksuvabastuse saamiseks kehtestada Saksa õigusnormides sätestatud tingimuse, et muud asutused kui avalik-õiguslikud organisatsioonid, peavad teenuseid osutama arstliku järelevalve all.

42. Selle tingimusega seoses tuleb rõhutada, et Euroopa Kohus on eespool viidatud otsuses Dornier sõnaselgelt kinnitanud, et „meditsiinilist järelevalvet puudutav tingimus osas, millega jäetakse maksust vabastamata teenused, mida osutati üksnes abipersonali järelevalve all, ületab liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b antud kaalutlusõiguse piire. Selles sättes esinev mõiste „meditsiiniline abi" hõlmab mitte üksnes otseselt arstide või teiste tervishoiutöötajate poolt meditsiinilise järelevalve all osutatud ravi, vaid ka haiglas abipersonali teenuseid, mida osutavad isikud, kellel puudub arsti kvalifikatsioon" [31].

31 — Eespool viidatud otsus Dornier, punktid 70 ja 71.

43. Seoses teise UStG paragrahvi 4 punkti 16 alapunktis c ettenähtud tingimusega, mille kohaselt peab eelneval kalendriaastal vähemalt 40% raviteenustest olema osutatud (sotsiaalkindlustusasutuses) kindlustatud isikutele, sotsiaalabi saavatele isikutele ja isikutele, kellel on õigus vanaduspensionile või sõjaohvritele makstavale pensionile (mida makstakse sotsiaalkindlustusasutuse poolt), leian ma, et kuigi seda tingimust ei ole kuuendas direktiivis sõnaselgelt ette nähtud, võib lähtuda sellest, et tegemist on artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kolmandas taandes sätestatud valikulise tingimuse ülevõtmisega, mille kohaselt muude asutuste kui avalik-õiguslike organisatsioonide „[...] hinnad [peavad maksuvabastuse saamiseks] [olema] heaks kiidetud ametivõimude poolt või jää [ma] selliste heakskiidetud hindade piiresse". Kui nimelt osa vastava asutuse kasutajatest on sotsiaalkindlustusasutuses kindlustatud isikud, siis on võimalik ehk tagada seda, et selle asutuse poolt võetavad hinnad on kooskõlas pädeva ametiasutuse heakskiidetud hindadega. Ka juhul, kui minu meelest ei ole selge, mis põhjusel on vajalik, et vähemalt 40% selle asutuse kasutajatest peavad olema (sotsiaalkindlustusasutuses) kindlustatud isikud, tundub mulle, et selline tingimus on ühenduse õigusega kooskõlas osas, milles on tegelikult võimalik hinnata vastavas asutuses kasutatud hindade kokkusobivust pädeva ametiasutuse poolt heakskiidetud hindadega. Siseriiklike kohtute ülesanne on otsustada, kas selline tingimus on sobiv vahend selleks, et hinnata L.u.P. poolt kasutatud hindade kokkusobivust pädeva ametiasutuse poolt heakskiidetud hindadega.

III. Ettepanek

44. Võttes arvesse eeltoodud kaalutlusi, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

„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 b tuleb tõlgendada selliselt, et meditsiinilistes analüüsides seisnevad teenused nagu käesolevas kohtuasjas vaidluse all olevad toimingud on „meditsiiniline abi", mida osutavad „teised [...] sama laadi asutused" artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses."