KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 15. septembril 2005 [1]

1. Symvolio tis Epikrateias (kõrgem halduskohus) (Kreeka) esitas kaks eelotsusetaotlust, mis puudutavad kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ [2] artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" tõlgendamist.

2. Käesoleva eelotsuse küsimuse eesmärk on kindlaks teha, kas haiglaravil viibivale isikule telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamist ning haiglaravil viibiva isiku saatjatele toidu ja voodikoha pakkumist saab käsitleda haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevustena, mis võiksid seega olla eelnimetatud sätte alusel käibemaksust [3] vabastatud.

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

3. Kuuenda direktiivi eesmärk on luua kõigile liikmesriikidele ühine käibemaksusüsteem. Selle saavutamiseks on direktiivis ühelt poolt ühtlustatud viisil kindlaks määratud maksustatavad tehingud. [4] Nii sätestab direktiivi artikli 2 punkt 1, et käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või tasu eest teenuste osutamine riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Direktiivi artikli 4 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust või osutab tasu eest teenuseid, olenemata nimetatud tegevuste eesmärgist või tulemustest.

4. Teiselt poolt sätestab kuues direktiiv X jaotises ühise maksuvabastuste nimekirja, mis vastavalt direktiivi 11. põhjendusele on

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 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").

3 — Märkus pole eesti keeles vajalik.

4 — Vt 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729, punkt 38) ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punkt 36).

mõeldud tagamaks, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.

5. Sama direktiivi artikli 13 A osas on sätestatud teatava avalikes huvides tegutsemise puhul ette nähtud maksuvabastuste nimekiri. Nimetatud sätte lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„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.

[...]".

6. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt a näeb ette, et liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut samas artiklis ette nähtud tingimust.

7. Sama artikli 13 A osa lõike 2 punktis b on sätestatud:

„Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n 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."

B. *Siseriiklik õigus*

8. Seaduse nr 1642/1986 käibemaksu ja muude sätete kohaldamise kohta (FEK A' 125) artikli 18 lõige 1 sätestab:

„1. Maksust on vabastatud:

[...]

d) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud kaubatarned või teenuste osutamine, mida teostavad isikud, kes tegutsevad seadusega kooskõlas. Nende teenustega võrdsustatakse sanatooriumide ja vesiravilate poolt osutatud teenused.

[...]"[5].

II. Asjaolud

9. Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE[6] on eraõiguslik juriidiline isik, kelle tegevuse eesmärk on haiglaravi ja meditsiinilise abi pakkumine.

10. Ygeia 1992. ja 1993. aasta maksustamisperioode puudutavate raamatupidamisdokumentide kontrollimisel leidis pädev haldusasutus, et Ygeia poolt haiglaravil viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamisest ning viimaste saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumisest saadud tulult tuleb tasuda käibemaksu. Sellest lähtudes määras ta äriühingule kõnealuse kahe aasta osas parandatud maksusumma.

11. Dioikitiko Protodikeio (esimese astme halduskohus) ning seejärel Dioikitiko Efeteio (teise astme halduskohus) jätsid Ygeia kaebused eelnimetatud ametiasutuse otsuste peale rahuldamata. Kohtud leidsid, et asjaomaste teenuste pakkumine ei ole oma olemusest tulenevalt haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus, kuna nende teenuste eesmärk on haigete haiglas-

5 — Vt eelotsusetaotluse prantsuskeelne versioon, punkt 3.

6 — Edaspidi „Ygeia".

viibimise kergendamine ning nad ei aita kaasa määratud ravile.

12. Ygeia kaebas Dioikitiko Efeteio otsused edasi.

III. Eelotsuse küsimus

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et on selge, et Ygeia kui eraõiguslik juriidiline isik vastab käibemaksuvabastuse tingimustele haiglaravi ja meditsiinilist abi ning nendega otseselt seotud tegevust puudutavas osas. Ainus küsimus, mis siin nimetatud kohtu arvates tekib, on see, kas vaidlusalused teenused kuuluvad mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" alla.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 seda mõistet ei defineerita. Ta märgib samas, et 11. jaanuari 2001. aasta otsuses kohtuasjas komisjon *v.* Prantsusmaa [7] leidis Euroopa Kohus, et nimetatud mõistet ei tohi tõlgendada eriti kitsalt osas, milles asjaomaste tehingute maksust vabastamise eesmärk on selle tagamine, et meditsiiniline abi ja haiglaravi ning nendega seotud tegevus ei muutuks nende maksumuse tõttu kättesaamatuks, mis aga juhtuks siis, kui see need oleksid käibemaksustatavad.

15. Samuti viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus 6. novembri 2003. aasta otsusele kohtuasjas Dornier [8], milles Euroopa Kohus tõdes, et see, kas tegevus kuulub mõiste „otseselt seotud tegevus" alla, sõltub selle kõrvalisest olemusest. Teisiti öeldes on küsimus selles, kas asjaomane teenus kujutab selle saajate jaoks vahendit kasutamaks parimatel tingimustel teisi pakutavaid teenuseid või kujutab see endast omaette eesmärki. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et mainitud vaatepunktist lähtudes oleks võimalik kvalifitseerida asjaomased teenused kui Ygeia pakutava ravi suhtes olemuselt kõrvalised teenused, ilma et nimetatud määratlusest piisaks nende teenuste liigitamiseks tegevuste alla, mis on otseselt seotud haiglaravi ja meditsiinilise abiga.

16. Viimati mainitut arvesse võttes osutab kohus asjaolule, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b kohaselt peab tegevus selleks, et seda saaks käsitleda haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusena, olema möödapääsmatu. Selle kriteeriumi rakendamise näitena tsiteerib kohus 20. juuni 2002. aasta otsust kohtuasjas komisjon *v.* Saksamaa, [9] milles leiti, et ülikooli õppetegevusega otseselt

7 — C-76/99 (EKL 2001, lk I-249, punkt 23).

8 — C-45/01 (EKL 2003, lk I-12911).

9 — C-287/00 (EKL 2002, lk I-5811, punktid 31 ja 48).

seotud teenused hõlmavad teenuste osutamist ja kaubatarneid, mille järele on *otsene vajadus* õppetöös. Sellest kriteeriumist lähtudes järeldab kohus, et vaidlusalused tegevused ei saa olla käibemaksust vabastatud.

17. Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt otsustas Symvoulio tis Epikrateias menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas teenused, mida direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud isikud osutavad ning mis seisnevad ühelt poolt haigetele telefoni ja televiisori kasutada andmises ja teiselt poolt nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumises, tuleb liigitada eespool viidatud sätte mõttes haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuseks, kuna tegemist on sellise abi suhtes kõrval-, kuid samas ka möödapääsmatute teenustega?"

IV. Õiguslik analüüs

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma eelotsuse küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud raviasutuse poolt haiglaravil viibivale isikule telefoni ja televiisori kasutada andmine ja selle isiku saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumine kujutavad endast haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust eespool viidatud sätte tähenduses.

19. Eelmainitud küsimus tekib, kuna telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamine ning toidu ja voodikohtade pakkumine kujutavad endast põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavat tegevust, kui neid osutab tasu eest maksukohustuslane. Ka on tavaline, et ühises käibemaksusüsteemis on samal isikul võimalik teha käibemaksust vabastatud tehinguid ning samuti osutada käibemaksuga maksustatavaid teenuseid. [10]

20. Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsuse küsimuses teada, kas asjaomased teenused kujutavad endast olemuslikult haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust ning kas sellest

10 — Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid samaaegselt maksust vabastatud teenuste ning käibemaksuga maksustatud teenuste osutamiseks, näevad kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 ja artikkel 19 ette korra maksustatavate tegevuste teostamisel sisendkäibemaksuna tasutud käibemaksu maha arvamiseks.

tulenevalt peaksid nad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktist b lähtudes olema alati käibemaksust vabastatud.

21. Ygeia on seisukohal, et küsimusele tuleks vastata jaatavalt. Ühelt poolt leiab ta, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b sätestatud tingimused ei ole haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevuse" määratlemisel tingimata asjakohased. Tema sõnutsi tuleb siinkohal lähtuda tingimustest, millele liikmesriigid võivad allutada maksuvabastuse rakendamise juhul, kui maksukohustuslased ei ole avalik-õiguslikud juriidilised isikud.

22. Teiselt poolt toob Ygeia välja, et vaidlusalused teenused ei kujutanud haigete jaoks endast eesmärki omaette, vaid vahendit, et saada haiglaravi parimates võimalikes tingimustes. Seega on Ygeia sõnutsi tegemist haiglaravi kõrvalteenustega, millele peaks käibemaksu osas kohalduma samad reeglid kui haiglaravile. Samuti viitab Ygeia asjaolule, et Kreekas on kombeks, et haigega on koos tema pereliikmed, aidates sel viisil ka haiglapersonali. Ygeia rõhutab, et omaste kohalolek parandab haigete olukorda psühholoogiliselt ning aitab nii kaasa nende tervise taastumisele. Ta väidab, et sama mõju on ka telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamisel, kuna nimetatud teenused võimaldavad haigetel säilitada sideme välisilmaga. Sellest tuleneb Ygeia sõnutsi, et asjakohane kriteerium, mille järgi teha kindlaks, kas taolised teenused kuuluvad mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" alla, on neid teenuseid soovinud haige enda tahe, kuna ta on hinnanud need oma paranemise seisukohast vajalikuks.

23. Lõpetuseks märgib Ygeia, et vaidlusaluseid teenuseid pakutakse ainult haiglasiseselt ning seega ei paku need konkurentsi samaväärsetele teenustele, mida pakuvad teised käibemaksukohustuslastest ettevõtjad.

24. Ma ei nõustu ülaltoodud analüüsiga. Arvan sarnaselt Kreeka Vabariigi, Saksamaa Liitvabariigi ja Küprose Vabariigi ning ka Euroopa Ühenduste Komisjoniga, et kehtiva ühenduse õiguse kohaselt ei saa ühtki asjaomastest teenustest käsitleda tegevusena, mis on oma olemusest tulenevalt haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud".

25. Siiski leian ma erinevalt eelmainitud liikmesriikidest, et ühegi asjaomase teenuse puhul ei saa käibemaksuvabastuse kohaldamist süstemaatiliselt välistada. Arvan, et need teenused peavad olema käibemaksust vabastatud siis, kui on tõestatud, et nad on haiglaravil viibiva isiku ravi seisukohast möödapääsmatud ning ainus asjakohane kriteerium, mis näib tegelikkuses olevat

piisav määratlemaks, kas nende osutamine on vajalik, on arsti ettekirjutus. See seisukoht rajaneb ühelt poolt kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatul ning teiselt poolt on põhjendatav eesmärgiga, mille saavutamiseks on haiglaravi ja haiglas osutatav meditsiiniline abi käibemaksust vabastatud.

26. Esiteks, nagu tõdes eelotsusetaotluse esitanud kohus ja nentis Euroopa Kohus, [11] ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osas defineeritud, mida hõlmab endas mõiste haiglaraviga ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus". Ma ei leia ka eelmainitud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b sõnastusest viidet sellele, kas nimetatud mõiste hõlmab kumbagi vaidlusalustest teenustest.

27. Nagu märgib komisjon, võib selle sätte sõnastusest järeldada, et silmas on peetud raviasutuste personali pakutavaid teenuseid, kuna säte hõlmab teenuseid „mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad". Seevastu ei jaga ma komisjoni arvamust osas, mille kohaselt tuleneb nimetatud sätte sõnastusest ka see, et „otseselt seotud tegevus" võib olla ainult haigetele osutatud teenus. Minu arvates nähtub kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b grammatilisest tõlgendamisest, et mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" hõlmab sellised raviasutuse pakutavad teenused, mis on otseselt seotud patsiendile pakutava haiglaravi ja osutatava meditsiinilise abiga. [12]

28. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b sõnastusest ei saa seega järeldada, et raviasutuse poolt haige lähedasele osutatavad teenused, nagu voodikoha ja toidu pakkumine, ei kuulu käibemaksuvabastuse alla.

29. Seevastu leian, et artikli 13 A osa lõike 2 punkt b kätkeb endas olulist informatsiooni, mille abil on võimalik vastata vaatlusalusele küsimusele. Nii on selle sätte mõttes välistatud asjaomase direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine teenuste osutamisele ja kaubatarnetele juhul, kui need teenused ei ole ühelt poolt maksust vabastatud tegevuste teostamiseks möödapääsmatud ning teiselt poolt siis, kui nende põhieesmärk on teenida

11 — Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 22.

12 — Vt selle kohta 23. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 353/85: komisjon *v.* Ühendkuningriik (EKL 1988, lk 817, punkt 32) ning eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 33.

asutusele lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

30. Olenemata sellest, et Euroopa Kohus ei viidanud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktile b eespool tsiteeritud kohtuotsuses komisjon *v.* Prantsusmaa, milles ta võttis seisukoha mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" osas, leian ma sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtuga ning eelmainitud liikmesriikidega, et kõnealune säte omab selle tõlgenduse juures olulist tähtsust. Sätte sõnastusest nähtub tegelikult, et see paneb liikmesriikidele kaks kohustust, millest nad peavad täpselt kinni pidama iga otseselt loetletud maksuvabastuse juhtumi puhul, st nende puhul, mis on toodud artikli 13 A osa lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ning n. Rõhutan ka seda, et kõik need juhtumid puudutavad teenuste osutamist või kaubatarneid, mis on „otseselt seotud" või millel on „otsene side" avalikes huvides teostatava tegevusega. [13]

31. Vastupidi Ygeia hüpoteesile ei sätesta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt b täiendavaid tingimusi, mida tuleks rakendada ainult erandjuhtumil, kui liikmesriigid otsustavad laiendada maksuvabastust ka neile teenuseosutajatele, kes ei ole avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Kui see oleks nii, on alust arvata, et need tingimused ei sisalduks kusagil mujal kui pärast kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis a sätestatud tingimusi, mis näevad ette sellise maksuvabastuse laiendamise võimaluse liikmesriikide poolt. [14] Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b sõnastusest tuleneb ka, et selles esitatud kaks tingimust on liikmesriikidele kohustuslikud, erinevalt sama artikli A osa lõike 2 punktis a sätestatutest, mis on oma olemuselt fakultatiivsed.

32. Lähtudes artikli 13 A osa lõike 2 punkti b sisust, tuleb nimetatud sättes väljendatud tingimusi arvesse võtta samas sättes ette nähtud erinevate maksuvabastuste, st artik-

13 — Näiteks vabastab artikli 13 A osa lõige 1 punkt g maksust otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused ja kauba, punkt h vabastab maksust otseselt laste ja noorte kaitsmisega seotud teenused ja kauba ning punkt i vabastab maksust laste ja noorte hariduse, kooli- või ülikoolihariduse, kutsеõppe või ümberõppega, sh nendega „otseselt seotud" teenused ja kauba" jne.

14 — Artikli 13 A osa lõike 2 punkt a on sõnastatud järgmiselt:
„a) Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust:
— 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 ilmselt konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda."

li 13 A osa lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n toodud juhtumite tõlgendamisel.

33. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b kohaldamisala eeltoodud analüüsi kinnitab otsus komisjon *v.* Saksamaa, milles Euroopa Kohus võttis seisukoha küsimuses, kas kõrgharidusasutuste poolt tasu eest läbiviidud uurimistöö võib kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktist i lähtudes olla käibemaksust vabastatud.

34. Saksamaa valitsus väitis nimetatud menetluses, et avalik-õiguslikes kõrgharidusasutustes läbiviidav uurimistöö kujutab endast õppetööga otseselt seotud tegevust, kuna see on vajalik õppetöö edukaks läbiviimiseks, uurimistöö võimaldab asutusel arendada välja ja anda edasi uusi teadmisi. Euroopa Kohus ei nõustunud sellise analüüsiga ja leidis, et uurimistööd tuleb küll pidada „ülikoolihariduse jaoks väga vajalikuks, kuid see ei ole möödapääsmatu viimase poolt ette nähtud eesmärgi täitmiseks, milleks on üliõpilaste harimine, et võimaldada neil kutsealaselt tegutseda" [15].

15 — Vt punkt 48. Euroopa Kohus põhjendas oma arutluskäiku veel ka väitega, et „paljud kõrgharidusasutused saavutavad oma eesmärgi ilma tasu eest teostatavaid uurimisprojekte läbi viimata ning et on olemas teisi viise tagamaks, et eksisteerib side ülikoolihariduse ja kutsetegevuse vahel."

35. Nimetatud nõue, millest lähtus Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i sätestatud mõiste kõrgharidusega „otseselt seotud tegevus" tõlgendamisel, on kohane ka artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sisalduva mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" tõlgendamisel, kui küsimuse all on artikli 13 A osa lõike 2 punktis b sätestatu.

36. Tulenevalt kehtivast ühenduse õigusest, vastavalt kuuenda direktiivi artiklis 13 A osa lõike 2 punktis b sätestatud esimesele tingimusele, ei piisa raviasutuse poolt pakutavate teenuste käibemaksust vabastamiseks sellest, et need teenused aitavad potentsiaalselt või tegelikult kaasa haige paranemisele. Vastavalt nimetatud sättele kujutavad endast haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevust" ainult need teenused, mis on patsientide ravi seisukohast möödapääsmatud.

37. Tutvunud asjaomaste teenustega, ei leia ma, et ühtki neist saaks pidada möödapääsmatuks või vajalikuks haiglaravi pakkumise ja meditsiinilise abi osutamise juures üldiselt, st võtmata arvesse haiglaravil viibivat isikut ja tema haiglasviibimise põhjusi. Ehkki oleks raske väita, et mis tahes kõnealune teenus ei aita vähemal või suuremal määral parandada haiglaravil viibiva isiku tingimusi ning seega aitab ka kaasa tema paranemisele, näib mulle siiski, et see panus raviprotsessi erineb

suuresti sõltuvalt inimesest ning tema haiglaravile määramise põhjustest. Nii leian ma, et väga erinevad on olukorrad, kus patsiendiks on väike laps ning kus patsiendiks on täiskasvanu, või siis olukorrad, kus teostatakse kergeloomuline operatsioon, mille puhul on vajalik lühiajaline haiglasviibimine või kus on tegemist raskekujulise, haige elu ohtu seadva patoloogia raviga, mis õigustab pikaajalisemat haiglaravi.

38. Sellest tulenevalt ei pea ma võimalikuks öelda, et asjaomased teenused on oma olemuselt „otseselt seotud" haiglaravi ja meditsiinilise abi osutamisega. Leian, et nad eristuvad selgelt näiteks eespool viidatud kohtuasjas komisjon *v.* Prantsusmaa vaidluse all olnud tegevusest, mis leiti olevat „otseselt seotud" käibemaksust vabastatud meditsiiniliste analüüsidega.

39. Nimetatud kohtuasjas käsitles Euroopa Kohus Prantsuse õigusnorme, mis nägid ette, et teatavaid bioloogilisi analüüse võivad teha ainult sellele spetsialiseerunud laborid. Samuti nägid vastavad seadused ette, et analüüsid teinud spetsialiseerunud labor maksab patsiendilt proovid võtnud laborile proovi üleandmise eest hüvitust. Komisjoni etteheide nimetatud õigusnormide suhtes rajanes asjaolul, et erinevalt analüüsi tegemisest ja proovi võtmisest kuulus proovi üleandmine käibemaksuga maksustamisele. Järgides komisjoni esitatud argumentatsiooni, leidis Euroopa Kohus, et proovi üleandmine kujutab endast analüüsiga otseselt seotud tegevust, mis on käibemaksust vabastatud, kuna üleandmine asetub loogiliselt proovi võtmise ja analüüsi tegemise vahele. [16]

40. Samuti jagan ma komisjoni arvamust selles osas, et ühtki kõnealustest teenustest ei ole võimalik samastada toidu ja voodikoha pakkumisega haigele endale, mis iseenesest näib olevat oma olemuselt haiglaraviga „otseselt seotud tegevus". Siit tuleneb, et ühtki vaidlusalustest teenustest ei saa kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b rakendades süstemaatiliselt käibemaksust vabastada.

41. Eeltoodud arutluskäik saab minu arvates kinnitust, kui võtta vaatluse alla asjaomases sättes ette nähtud maksuvabastuse eesmärk. Nagu leidis ka Euroopa Kohus, on asjaomase maksuvabastuse eesmärk tagada, et meditsiiniline abi ja haiglaravi ei muutuks oma maksumuse tõttu kättesaamatuks, mis aga juhtuks siis, kui see ravi või sellega otseselt seotud tegevus oleks käibemaksustatav. [17] Kohtupraktikast tuleneb, et käibemaksust on vabastatud teenused, mida pakuvad asu-

16 — Vt punkt 24.

17 — Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 23, ja kohtuotsus Dornier, punkt 43.

tused, kes täidavad sotsiaalseid eesmärke — nagu inimese tervise alalhoidmine — ning mille eesmärk on diagnoosida, ravida ning kui võimalik haigusest või tervisehäirest terveks ravida.[18] Kõnealuse maksuvabastuse eesmärk on seega vähendada tervishoiuteenuse maksumust ning muuta see üksikisikule kättesaadavamaks.[19]

42. Seega on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel oluline, et tervishoiuasutuse osutatavate teenuste eesmärk oleks tõepoolest ravi. Vastavalt kohtupraktikale on mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" mitte eriti kitsendav tõlgendamine lubatud ainult nimetatud eesmärki arvesse võttes. Käsitletud kohtupraktika alusel ei ole järelikult võimalik väita, et kõnealused teenused kujutaksid endast tingimata haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevust" ja seega, nagu olen eelnevalt näidanud, ei saa neid võtta arvesse üldisel baasil ja süstemaatiliselt nagu teenuseid, mis on haiglaravi seisukohalt vajalikud või möödapääsmatud.

43. Peale selle, nagu leiab komisjon, võiks maksuvabastuse süstemaatiline kohaldamine vaidlusalustele teenustele luua olukorra, mis on vastupidine artikli 13 A osa lõike 1 punkti b eesmärgiga. Kui maksukohustuslane teostab käibemaksust vabastatud toiminguid, tasub ta ise käibemaksu nende toimingute teostamiseks vajaminevate kaupade ja teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksuna, kuna ta ei saa jätta seda lõpptarbija kanda. Olen ka eespool märkinud, et kui maksukohustuslane teostab nii maksustatud kui maksust vabastatud toiminguid, võib ta makstud käibemaksu arvata maha üksnes vastavalt maksustatud toimingute osakaalule võrreldes maksust vabastatud toimingutega. Maksust vabastatud toimingute hulga suurenemisega kaasneb seega maksukohustuslase jaoks mahaarvamise õiguse vähenemine ning sellest tulenevalt suureneb käibemaksusumma, mis jääb tema enda kanda. Osas, milles maksukohustuslane peab tasakaalustama oma eelarvet, väljendub nimetatud maksukoormuse suurenemine käibemaksust vabastatud teenuste hinna tõusus. Teisiti öelduna, haiglaravil viibivale isikule telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamise ning tema saatjatele toidu ja voodikoha pakkumise süstemaatiline vabastamine käibemaksust võib väga tõenäoliselt viia haiglapäeva hinna tõusuni.

44. Ma ei arva ka, et vaidlusaluste teenuste analüüs, lähtudes kõrvalise iseloomu kriteeriumist, võimaldaks neid süstemaatiliselt käibemaksust vabastada. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, on Euroopa Kohus kasutanud nimetatud kriteeriumi eespool viidatud kohtuasjades komisjon *v.* Prantsusmaa ja Dornier, et määratleda, kas kõnealustes kohtuasjades käsitletud teenused kuuluvad mõiste haiglaravi ja meditsiinilise

18 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 47 ja 48.
19 — *Ibidem*, punkt 43.

abiga „otseselt seotud tegevus" alla. Ometi võib mõiste „kõrvalteenused" sisaldada endas enamat kui tingimust, mille kohaselt toiming peab olema asjaomase eesmärgi saavutamiseks möödapääsmatu. Tõepoolest, vastavalt kohtupraktikale tuleb teenus lugeda kõrvalteenuseks põhiteenuse suhtes, kui ta ei kujuta selle saajate jaoks eesmärki omaette, vaid vahendit kasutamaks parimatel tingimustel teenusepakkuja poolt pakutavat põhiteenust. [20]

45. Samas kui isegi toetuda sellele kriteeriumile ning eeldada, et seda on võimalik rakendada, üldistades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b sätestatud esimest tingimust, tundub siiski keeruline rakendada süstemaatiliselt eeldust, mille kohaselt vaidlusalused teenused ei kujuta endast eesmärki omaette. Nagu ma olen juba varem märkinud, ei ole haigetele telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamisel ning toidu ja voodikoha pakkumine nende saatjatele mitte alati ravi eesmärki. Haige võib otsustada kasutada asjaomaseid teenuseid, mida pakutakse just raviasutuses ja mida ei paku mõni teine teenusepakkuja, eelkõige nende kättesaadavuse tõttu ning ilma et kõnealused teenused moodustaksid tingimata osa ravist, mis on tema haiglas viibimise põhjuseks. Sarnaselt eeltooduga ei lähtu haige lähedaste palve saada majutust haiglas mitte alati haige vanusest või tervislikust seisundist, vaid võib olla kantud lihtsalt soovist kasutada haigla poolt pakutud majutuse võimalust, mis on odavam ning mis võimaldab olla haiglasviibivale isikule lähemal, kui kasutades mõne teise maksukohustuslase, kas hotelli või restorani pakutavaid samaväärseid teenuseid.

46. Peale selle läheks asjaomaste teenuste süstemaatiline maksust vabastamine vastuollu kohtupraktikas välja toodud põhimõtetega, mis puudutavad kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastuste tõlgendamist. Nagu märkisid ka kõik menetlusse astujad, näeb kohtupraktika ette kuuenda direktiivi artklis 13 sätestatud maksuvabastuste kitsa tõlgendamise, kui on tegemist kõrvalekaldega üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest. [21] Samuti on siinkohal kohane rõhutada, et samamoodi ei vabasta kuues direktiiv käibemaksust kõiki avalikes huvides teostatavaid tegevusi, vaid ainult neid, mis on seal loetletud ja väga täpselt kirjeldatud. [22] Järelikult saavad asjaomased teenused olla käibemaksust vabastatud üks-

20 — Vt 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 24) ning 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 30).

21 — Vt eriti 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20); 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 28) ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (EKL 2003, lk I-13989, punkt 52).

22 — Vt 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry (EKL 1998, lk I-7053, punkt 18); 14. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-384/98: D. (EKL 2000, lk I-6795, punkt 20) ning eespool viidatud kohtuotsus d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punkt 54.

nes juhul, kui nad vastavad täpselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud tingimustele.

47. Eelmainitud sätte tõlgendus peab olema kooskõlas ka neutraalse maksustamise põhimõttega, mis moodustab ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning millest lähtudes ei ole lubatud käibemaksu kogumisel kohelda erinevalt samalaadseid toiminguid teostavaid ettevõtjaid.[23] Mis puutub eelmainitusse, siis vastupidi Ygeia väidetele ning nagu õigesti leidsid käesolevas menetluses oma seisukoha esitanud liikmesriigid, konkureerib raviasutus asjaomaseid teenuseid pakkudes teiste maksukohustuslastega, kes pakuvad samaväärseid teenuseid, st hotellide ja restoranidega, mis puutub haige saatjatele majutuse pakkumist, ning samuti telefoni- ja televiisoriteenuse pakkujatega. Nagu märgib Saksamaa Liitvabariik, tasuvad mobiili kasutavad haiged telefoniteenustelt käibemaksu ning nende pereliikmed, kes ööbivad ja söövad hotellis, maksavad sama maksu oma majutuselt.

48. Kohtupraktikast tuleneb ka, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastused kujutavad endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine.[24] See osutab asjaolule, et mõistet „otseselt seotud tegevus" ei tohiks igas liikmesriigis valitsevatest sotsiaalmajanduslikest tingimustest lähtudes erinevalt tõlgendada.

49. Võttes arvesse kõiki eelmainitud asjaolusid, leian ma, et vaidlusaluseid teenuseid ei saa käsitleda üldiselt ja süstemaatiliselt kui haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses.

50. Seevastu ei saa välistada, et asjaomastele teenustele võib teatud juhtudel kohalduda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastus. Nagu olen eelnevalt tõdenud, on asjaomase maksuvabastuse eesmärk alandada tervishoiuteenuste maksumust, st selliste teenuste maksumust, mis on suunatud inimeste tervise kaitsele, alalhoiule ja taastamisele. Seega sõltub teenuse lõppeesmärgist, kas see peaks olema käibemaksust vabastatud või mitte.

23 — Vt eespool viidatud kohtuotsused Kügler, punkt 30, ja Dornier, punktid 42 ja 44.

24 — Vt 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1997, lk 1737, punkt 11) ning samuti eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 15; komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 21, ja d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punkt 52.

51. Mulle tundub mõistlik, et teatud juhtudel võib lähedase inimese juuresolek olla haiglaravil viibiva isiku ravi seisukohast möödapääsmatu ning tema lähedasele voodi ja toidu pakkumine võib osutuda vajalikuks, et tagada viimase pidev viibimine haige läheduses. Näiteks võib see ette tulla juhul, kui haiglaravil viibib väike laps või on tegemist patsiendiga, kes põeb haigust, millega võib kaasneda langemine sügavasse ahastusse.

52. Telefoniteenuse pakkumine haigele võimaldab tal säilitada kontakti oma lähedastega ning saada neilt moraalset tuge, mis võib teatud juhtudel osutuda möödapääsmatuks. Kuigi see tundub esmapilgul vähem ilmne, näib samuti keeruline välistada kategooriliselt, et televiisori kui suure hulga inimeste poolt enim hinnatud infokanali ja meelelahutusallika kasutamise võimaldamine võib teatud juhtudel olla haiglas viibiva haige ravi seisukohast vajalik. Taas pean silmas lapsi, keda ei ole lubatud külastada või kelle külastamist on piiratud raske haiguse või selle ravi iseärasuste tõttu. Neile lastele televiisori kasutamise võimaldamist meelelahutuse eesmärgil võib pidada nende haiglaravil viibimise möödapääsmatuks osaks.

53. Hoolimata sellest, et teatud juhtudel on küllaltki lihtne ette kujutada, et asjaomaste teenuste pakkumist tuleb pidada haiglaravil viibiva isiku seisukohast möödapääsmatuks, tundub ometi teisalt olevat väga keeruline, arvestades praktikas ette tulla võivate situatsioonide paljusust, panna objektiivselt sõnadesse need olukorrad, kus see on tõepoolest vajalik. Samuti tuleb meeles pidada, et kuues direktiiv on suunatud ühise käibemaksusüsteemi loomisele ning et seda süsteemi peavad iseloomustama kindlus ja etteaimatavus.[25] Nimetatud eesmärgi ja tingimustega ei oleks kooskõlas see, kui raviasutustele ja liikmesriikide pädevatele asutustele jäetaks õigus otsustada igal üksikul juhtumil, kas asjaomased teenused on tõepoolest vajalikud. Järelikult tuleb Euroopa Kohtul sõnastada objektiivne kriteerium, mis oleks ühine kõigile liikmesriikidele.

54. Mis puutub kehtivasse ühenduse õigusse, siis ei arva ma, et selleks kriteeriumiks võiks olla, nagu pakub Ygeia, haige enda või tema lähedaste vastav nõudmine. Selline kriteerium ei võimaldaks tagada, et maksuvabastuse rakendamine piirdub tegevustega, mis on tõepoolest haiglaravi ja meditsiinilise abi seisukohast vajalikud. Pealegi nõuab hinnangu andmine sellele, kas ühe või teise asjaomase teenuse pakkumine on haiglaravil viibiva isiku ravi seisukohast vajalik, arsti korralduste arvessevõtmist. Haiglaravil vii-

25 — Vt eriti 13. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-30/89: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1990, lk I-691, punkt 23).

biva isiku ravi eest vastutav meedik näib seega olevat sobivaim isik hindamaks, kas asjaomaste teenuste laadseid teenuseid, mis ei kujuta endast olemuslikult haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud teenuseid, võib siiski pidada vastava isiku ravi seisukohast möödapääsmatuteks. Nimetatud kriteerium on objektiivne ja vastab ka kindluse ja etteaimatavuse tingimustele.

55. Vastavalt nimetatud kriteeriumile kujutavad nii haiglaravil viibivale isikule telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamine kui ka toidu ja voodikoha pakkumine selle isiku saatjatele endast haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust, kui nende sidevahendite kasutamine või lähedase pidev juuresviibimine on haigele arsti poolt ette kirjutatud.

56. Kui pooltel paluti kohtuistungil nimetatud kriteeriumi kohta arvamust avaldada, märkis Ygeia esindaja, et arstid ei kirjuta patsientidele kunagi välja seda tüüpi teenuseid. Kreeka valitsuse esindaja väitis teisalt, et kõnealuse kriteeriumi rakendamine võib viia kuritarvitusteni.

57. Esiteks järeldan Kreeka valitsuse seisukohavõtust ning vastupidi Ygeia väidetele, et minu pakutud kriteerium oleks praktikas rakendatav. Teiseks ei vaidle ma vastu sellele, et kriteeriumi rakendamine võib kaasa tuua kuritarvitusi, ning kui mitte seda, siis vähemalt erisusi raviasutuste praktikas. Ometi kuuluvad nimetatud risk ja takistused lahutamatu osana asja juurde kriteeriumi puhul, mis rajaneb inimlikul hindamisel, ning huvi mitte välistada täielikult asjaomaseid teenuseid kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalast viib minu arvates kriteeriumi rakendamisel praktikas esile kerkivate raskusteni. Siinkohal on samuti kohane meelde tuletada, et liikmesriigid võivad vastavalt vajadusele võtta meetmed, ennetamaks nimetatud kriteeriumi rakendamisel ilmneda võivaid kuritarvitusi, tehes seda samal viisil kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 sätestatud maksuvabastuste kohaldamisel.

58. Juhul kui Euroopa Kohus toimib vastavalt mu ettepanekule, peab siseriiklik kohus käesolevas asjas välja selgitama, kas asjaomased teenused, mida pakkus Ygeia tema asutustes haiglaravil viibivatele isikutele, olid arsti poolt ette kirjutatud. Samuti tuleb vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktile b teha kindlaks, et nende teenuste pakkumine ei olnud Ygeial olemuslikult suunatud lisatulu teenimisele.

59. Võttes arvesse kõike eeltoodut, teen ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada asjaomases küsimuses nii, et haiglaravil viibivale isikule telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamine ning toidu ja voodikoha pakkumine selle isiku saatjatele ei kujuta endast haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevust" asjaomase sätte tähenduses, välja arvatud juhul, kui haigele eelmainitud võimaluste pakkumine või lähedaste pidev juuresolek on arsti poolt ette kirjutatud.

V. Ettepanek

60. Eeltoodut arvesse võttes teen ettepaneku vastata Symvoulio tis Epikrateiase esitatud 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 asjaomases küsimuses nii, et haiglaravil viibivale isikule telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamine ning selle isiku saatjatele toidu ja voodikoha pakkumine ei kujuta endast haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevust" asjaomase sätte tähenduses, välja arvatud juhul, kui haigele eelmainitud võimaluste pakkumine või lähedaste pidev juuresolek on arsti poolt ette kirjutatud.