Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 25. oktoobril 2012 [1]

**Kohtuasi C-360/11**

**Euroopa Komisjon**
**versus**

**Hispaania Kuningriik**

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — Direktiiv 2006/112/EÜ — III lisa punktid 3 ja 4 — Vähendatud käibemaksumäär — Vähendatud käibemaksumääraga maksustatavate kaupade tarnimine — Farmaatsiatooted, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks — Meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud sellised tarvikud, mida tavapäraselt kasutatakse puuete leevendamiseks või ravimiseks ja mis on mõeldud üksnes puudega inimeste isiklikuks tarbeks

## I. Sissejuhatus

1. Euroopa Liidu käibemaksuõiguse kohaselt võivad liikmesriigid maksustada farmaatsiatooteid ja teatavaid meditsiiniseadmeid vähendatud käibemaksumääraga. Komisjon on esitanud käesoleva rikkumishagi Hispaania Kuningriigi vastu, olles seisukohal, et nimetatud liikmesriik on kohaldanud vähendatud käibemaksumäära laialdasematele kaubarühmadele kui need, mis on ette nähtud nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv") III lisa punktides 3 ja 4.

2. Hispaania Kuningriik palub jätta hagi rahuldamata. Ta on seisukohal, et käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaupade ja teenuste liigid ei ole määratletud piisavalt selgelt, et anda alust rikkumishagiks.

## II. Õiguslik raamistik

### A. *Euroopa Liidu õigus*

3. Käibemaksudirektiivi artiklis 96 on sätestatud:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul."

1 — Algkeel: inglise.
2 — ELT 2006, L 347, lk 1.

4. Käibemaksudirektiivi 2. jaos „Vähendatud maksumäärad” on artiklis 98 sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[…]”

5. Käibemaksudirektiivi III lisa punkti 3 (edaspidi „3. rühm”) kohaldamisalasse kuuluvad järgmiste kaupade tarned:

„3) farmaatsiatooted, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks, kaasa arvatud rasestumisvastased vahendid ja naiste hügieenitooted;”.

6. Käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 (edaspidi „4. rühm”) kohaldamisalasse kuuluvad järgmiste kaupade tarned ja järgmiste teenuste osutamine:

„4) meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud sellised tarvikud, mida tavapäraselt kasutatakse puuete leevendamiseks või ravimiseks ja mis on mõeldud [üksnes] puuetega inimeste isiklikuks tarbeks, kaasa arvatud selliste kaupade parandamine, ning ka autode lasteistmete tarne;”. [siin ja edaspidi täpsustatud tõlge]

B. *Siseriiklik õigus*

7. Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [3] (edaspidi „Hispaania käibemaksuseadus”) artikli 91 esimese jao lõike 1 punktides 5 ja 6 on ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamine järgmiste kaupade tarnetele:

„5. Ravimid veterinaarseks kasutamiseks ja raviained, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel.

6. Aparaadid ja abivahendid, sealhulgas korrigeerivate läätsedega prillid ja kontaktläätsed, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada sisuliselt või ennekõike selleks, et leevendada füüsilisi puudeid inimestel ja loomadel, sealhulgas liikumispuudeid ja suhtlusvõime puudeid.

Meditsiiniseadmed, materjalid, muud seadmed ja tarvikud, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada üksnes inimeste või loomade haiguste või vaevuste ennetamiseks, diagnoosimiseks, raviks, leevendamiseks või väljaravimiseks.

Sellesse rühma ei kuulu kosmeetikatooted ega isikliku hügieeni tooted, välja arvatud hügieenisidemed, tampoonid ja pesukaitsed.”

8. Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 teise jao lõike 1 punktis 3 on ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamine järgmiste kaupade tarnetele:

„Ravimid inimeste tarvis, samuti raviained, ravimvormid ja pooltooted, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel.”

3 — Seadus 37/1992.

## III. Kohtueelne menetlus

9. Komisjon teatas 22. märtsi 2010. aasta kirjas Hispaania Kuningriigile oma seisukoha, et Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punktides 5 ja 6 ning artikli 91 teise jao lõike 1 punktis 3 ette nähtud vähendatud määraga käibemaksu kord rikub käibemaksudirektiivist tulenevaid Hispaania Kuningriigi kohustusi.

10. Hispaania Kuningriik vastas 28. mail 2010 seisukohaga, et kõnealused Hispaania õigusnormid vähendatud käibemaksumäärade kohta on käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

11. Komisjon ei pidanud Hispaania Kuningriigi argumente piisavaks ning andis 25. novembril 2010 välja põhjendatud arvamuse, nõudes, et Hispaania Kuningriik võtaks teatava tähtaja jooksul asjakohased meetmed.

12. Kuna Hispaania Kuningriik jäi seisukohale, et Hispaania õigusnormid seoses kaupadega, millele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäärasid, on Euroopa Liidu õigusega kooskõlas, otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

## IV. Menetlus Euroopa Kohtus

13. Euroopa Komisjon palub 8. juuli 2011. aasta hagiavalduses Euroopa Kohtult kinnitust, et Hispaania Kuningriik on rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad käibemaksudirektiivi artiklist 98 koostoimes selle direktiivi III lisaga, seeläbi, et ta maksustab vähendatud käibemaksumääraga järgmisi kaupade rühmasid:

1) raviained, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel (Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punkt 5 ja artikli 91 teise jao lõike 1 punkt 3);

2) meditsiiniseadmed, materjalid, muud seadmed ja tarvikud, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada üksnes inimeste või loomade haiguste või vaevuste ennetamiseks, diagnoosimiseks, raviks, leevendamiseks või väljaravimiseks, kuid mida „tavapäraselt [ei kasutata] puuete leevendamiseks ega ravimiseks ja mis [ei ole] mõeldud [üksnes] puuetega inimeste isiklikuks tarbeks” (Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punkti 6 teine lõik);

3) abivahendid ja seadmed, mida saab kasutada sisuliselt või ennekõike selleks, et leevendada füüsilisi puudeid loomadel (Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punkt 6);

4) abivahendid ja seadmed, mida sisuliselt või ennekõike kasutatakse inimeste puuete raviks, kuid mis ei ole ette nähtud üksnes „puudega inimeste” isiklikuks tarbeks, lähtudes selle mõiste tavapärasest sisust, st tähenduses, mis on erinev ja kitsam kui mõiste „haige” (Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese osa lõike 1 punkt 6).

14. Samuti palub komisjon kohtukulud välja mõista Hispaania Kuningriigilt.

## V. Vastuvõetavus

15. Esitamata formaalselt vastuväidet vastuvõetamatuse kohta, märkis Hispaania Kuningriik oma repliigis komisjoni hagiavaldusele, et komisjon on oma hagiavaldusse hõlmanud sisuliselt lisaetteheite, mis puudutab vähendatud käibemaksumäära kohaldamist „pooltoodetele”, ilma et ta oleks seda etteheidet kohtueelses menetluses esitanud.

16. Et formaalset vastuväidet vastuvõetamatuse kohta ei ole esitatud, kavatsen analüüsida komisjoni etteheiteid nii, nagu need on esitatud hagiavalduses Euroopa Kohtule. Liiati olen seisukohal, et käesolevas rikkumismenetluses ei muuda mõiste „pooltooted" sisse- või väljajätmine menetluse tulemust.

## VI. Hinnang

### A. *Sissejuhatavad märkused*

17. Kõigepealt on vaja meenutada, et Euroopa Liidu ühine käibemaksusüsteem „peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata".[4] Euroopa Kohtu praktikas on välja kujunenud, et vähendatud käibemaksumäärade kehtestamine ja säilitamine on lubatud üksnes juhul, kui nendega ei rikuta neutraalse maksustamise põhimõtet.[5]

18. Samuti tuleb kohe algul märkida, et vähendatud käibemaksu kord on erand üldreeglist, millele vastavalt kohaldatakse harilikku käibemaksumäära. Euroopa Kohtus välja kujunenud praktika kohaselt tuleb õigusnorme, mis oma laadilt on erandid põhimõttest, tõlgendada kitsalt ning see kehtib ka vähendatud käibemaksumäärade suhtes.[6]

19. Neid kaalutlusi arvestades tuleb meenutada, et mida rohkem kehtivad kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes vähendatud käibemaksumäärad või mida rohkem on need üldse käibemaksust vabastatud, seda olulisem on selgelt määratleda kauba- ja teenuserühmad, mille suhtes vähendatud käibemaksumäära või vabastust kohaldatakse. Vähendatud käibemaksumäära võib kohaldada üksnes käibemaksudirektiivi III lisas loetletud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete või teenuste osutamise suhtes. Et need on oma laadilt erandid, tuleb nende kohaldamisala tõlgendada kitsalt.

20. Hispaania Kuningriik ei vaidlusta komisjoni väidet, et rühmasid 3 ja 4 tuleb tõlgendada kitsalt, vaid väidab hoopis, et kuna nendes sätetes kasutatud mõisteid ei ole Euroopa Liidu õigusaktides määratletud, ei ole selge, millised tooted nende kohaldamisalasse kuuluvad. Hispaania Kuningriigi sõnul on nad seetõttu pidanud rajama oma tõlgenduse siseriiklikele tervishoiuõigusaktidele.

21. Samuti tuleb meeles pidada, et nii Euroopa Liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudest kui ka võrdsuse põhimõttest lähtuvalt tuleb Euroopa Liidu õiguse sätet, milles ei ole selle sisu ja ulatuse kindlaksmääramise osas sõnaselgelt viidatud liikmesriikide õigusele, tavaliselt tõlgendada kogu liidus autonoomselt ja ühetaoliselt, arvestades sätte konteksti ja vastava õigusaktiga taotletavat eesmärki.[7]

4 — Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 7.

5 — Vt 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-442/05: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EKL 2008, lk I-1817, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — Vt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2001, lk I-445, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika) ja hiljutisem, 18. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-3/09: Erotic Center (EKL 2010, lk I-2361, punkt 15).

7 — Vt näiteks 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

22. Rühmades 3 ja 4 kasutatud mõisted kuuluvad nende Euroopa Liidu õiguse sätete hulka, milles ei ole viidatud sätte sisu ja ulatuse kindlaksmääramise osas liikmesriikide õigusele.[8] Arvestades siiski, et vähendatud käibemaksumäära süsteemi sotsiaal-poliitilisi eesmärke ei ole võimalik saavutada, arvestamata konkreetseid olukordi eri liikmesriikides, võib siseriiklikes vähendatud käibemaksumäära süsteemides kasutatud määratluste sidumine teiste siseriiklike õigusnormidega olla sellisena õigustatud ja isegi mõistlik, tingimusel et need määratlused ei laienda üldisest süsteemist erandeid moodustavate käibemaksudirektiivi sätete kohaldamisala.

23. Sellega seoses tuleb meenutada, et vähendatud käibemaksumäärade korra eesmärk ei olnud täielikult kärpida liikmesriikide kaalutlusruumi vähendatud käibemaksumääraga maksustatavate kaupade ja teenuste kindlaksmääramisel. Põhjus on vähemalt osaliselt selles, et Euroopa Liidu tasandil ei ole praktiline ega tõhus püüda ette näha kaupade ja teenuste üksikasjalikke nimekirju.

24. See kavatsus ilmneb tõepoolest ka kuuenda käibemaksudirektiivi[9] H lisa läbivaatamisest, milles komisjon üldjoontes kirjeldas selles lisas loetletud rühmade ajaloolist konteksti järgmiselt:

„Lõputute arutelude asemel selle üle, mis tuleks teatavasse rühma hõlmata ja mis mitte, oli nõukogul vaja ainult kokku leppida iga rühma üldise määratlemise laialdastes raamides ühenduse tasandil (s.o sisuliselt otsustada, mis jääb rühmast välja). Seejärel oli igal liikmesriigil sellest üldmääratlusest kinni pidades (mitte laiendades rühma) vabadus oma rakendusaktides ise rühmad määratleda olenevalt sellest, millist konkreetset kauba- või teenuserühma ta soovis vähendatud määraga maksustada."[10]

25. Nii tuleb järeldada, et nõue tõlgendada rühmade 3 ja 4 ulatust ning tähendust Euroopa Liidu tasandil kitsalt, võttes arvesse nii selle sõnastust, konteksti kui ka eesmärke,[11] ei takista liikmesriike määramast kindlaks vähendatud käibemaksumääraga maksustatavaid üksiktooteid, niikaua kui need tooted jäävad rühmade 3 ja 4 piiresse.

26. Käsitlen rühmade 3 ja 4 ulatust selles järjekorras, milles komisjon on esitanud käesoleva rikkumishagi väited.

## B. *Esimene etteheide: raviained, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel*

27. Rikkumishagi esimeses väites on komisjon seisukohal, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine raviainetele, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel, nagu on ette nähtud Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punktis 5 ja artikli 91 teise jao lõike 1 punktis 3, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

28. Komisjoni sõnul lubab rühm 3 liikmesriikidel vähendatud käibemaksumääraga maksustada kaupu, mis vastavad kahele tingimusele. Esiteks peavad need olema „farmaatsiatooted" ja teiseks tuleb neid tooteid „tavapäraselt kasutada tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks".

8 — Käibemaksudirektiivi artikli 100 kohaselt vaatab nõukogu vähendatud maksumäärad läbi komisjoni aruande alusel iga kahe aasta tagant ning vajaduse korral muudab III lisas esitatud kaupade ja teenuste loendit.

9 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv") (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Kuuenda käibemaksudirektiivi H lisast sai ümbersõnastatud käibemaksudirektiivi III lisa, ilma et punktide 3 ja 4 sõnastust oleks muudetud.

10 — Vt komisjoni raport nõukogule vastavalt 17. mai 1977. aasta kuuenda käibemaksudirektiivi (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 12 lõikele 4 ja artikli 28 lõike 2 punktile g. KOM(94) 584 lõplik, lk 14.

11 — Vt kohtuotsus NCC Construction Danmark, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika.

29. Komisjoni väitel ei hõlma rühm 3 raviaineid, sest need ei ole lõpptooted ja neid ei saa seega pidada niisuguseks, mida „tavapäraselt kasuta[takse] tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks". Komisjon põhjendab, et juhtudel, mil Euroopa Liidu seadusandja kavatsus on olnud hõlmata käibemaksudirektiivi III lisa rühmadesse ka kaupade valmistamisel kasutatavaid aineid, on ta seda sõnaselgelt märkinud. Näiteks III lisa rühma 1 kuuluvad lisaks „toiduainetele" ka „elusloomad, seemned, taimed ja tavapäraselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained".

30. Hispaania Kuningriigi väitel on raviained farmaatsiatooted rühma 3 tähenduses. Hispaania Kuningriik põhjendab, et Euroopa Liidu õiguse tasandil määratluse puududes oli tal õigus tugineda siseriiklikus õiguses ette nähtud määratlusele. Hispaania käibemaksuseaduses kasutatav raviaine mõiste pärineb ühest Hispaania seadusest (seadus 25/1990), mis on nüüdseks kehtetuks tunnistatud. Hispaania ametiasutuste sõnul erineb see mõiste vastavas kehtivas seaduses (seadus 29/2006) kasutatavast mõistest „tooraine" [*matières primaires*], mille tarnetele ei kohaldata vähendatud käibemaksumäära.

31. Nõustun sellega, kuidas komisjon tõlgendab kriteeriume kaupadele, mida tohib rühmas 3 maksustada vähendatud käibemaksumääraga. Nii seisneb esimene küsimus selles, kas raviained, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel, on farmaatsiatooted.

32. Komisjon väidab, et mõiste „farmaatsiatoode" peaks olema sarnane mõistega „ravim", mis on määratletud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 6. novembri 2001. aasta direktiivi 2001/83/EÜ inimtervishoius kasutatavaid ravimeid käsitlevate ühenduse eeskirjade kohta [12] artiklis 1 järgmiselt:

„aine või ainekombinatsioon, mis on ette nähtud inimeste haiguste raviks või nende ärahoidmiseks.

Ravimina käsitatakse ka kõiki selliseid aineid või ainekombinatsioone, mida võib manustada inimestele meditsiiniliseks diagnoosimiseks või elutalitluse taastamiseks, korrigeerimiseks või modifitseerimiseks."

33. Enamikus rühma 3 erikeelsetes versioonides on kasutatud väljendeid, mis erinevad direktiivi 2001/83 artiklis 1 kasutatutest. [13] Komisjon märgib, et saksakeelses versioonis on siiski mõlemas sättes kasutatud terminit *Arzneimittel*. See on küll kitsam termin kui „farmaatsiatoode", ent näib olevat erand üldisemast suunast kasutada erinevaid väljendeid.

34. Minu arvates on selge, et ravimid on farmaatsiatooted, kuid ma kahtlen, kas on asjakohane eeldada ka vastupidist vastavust, nagu komisjon seda teeb. Nimetatud kahe direktiivi eesmärgid on võrdlemisi erinevad ning kui puudub sõnaselge viide teises direktiivis sõnastatud määratlusele, hoiduksin nendevahelise seose loomisest.

35. Liiati seob määratlus „ravim" direktiivi 2001/83 artiklis 1 selle mõiste inimestele antava meditsiinilise abiga. Rühmas 3 kasutatud mõiste „farmaatsiatoode" aga hõlmab ka veterinaarset kasutamist. Mulle näib, et rühmas 3 kasutatud väljend „farmaatsiatoode" on mõeldud olema laiem, kui direktiivis 2001/83 määratletud mõiste „ravim".

36. Selle kindlaksmääramisel, kas rühmaga 3 on vastuolus vähendatud käibemaksumäära kohaldamine raviainetele, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel, on minu arvates otsustav teine kriteerium, mille kohaselt kõnesolevaid tooteid tuleb „tavapäraselt kasutada tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks".

12 — EÜT 2001, L 311, lk 67; ELT eriväljaanne 13/27, lk 69.

13 — Näiteks inglise keeles *pharmaceutical product* ja *medicinal product*; prantsuse keeles *les produits pharmaceutiques* ja *médicament*; itaalia keeles *prodotti farmaceutici* ja *medicinale*.

37. Rühma 3 sõnastus seob mõiste „farmaatsiatoode” määratluse selle toote kasutamisega. Sealt nähtub, et farmaatsiatooted on valmistamisprotsessis jõudnud teatavasse etappi, milles neid saab kasutada „tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks”. Selles valmimise etapis kajastuvad ka vähendatud käibemaksumäära korra eesmärgid.

38. Käibemaksu eesmärk on maksustada isiklikuks tarbeks mõeldud kaupu ja sellisena koormab see lõpptarbijat.[14] Vähendatud käibemaksumäära korra eesmärk on leevendada käibemaksu mõju lõpptarbijatele hädavajalikeks peetavate kaupade puhul nagu farmaatsiatooted ja meditsiiniseadmed puudega inimestele.[15]

39. Mulle näib selge, et farmaatsiatoodete valmistamiseks kasutatavaid raviaineid ei saa müüa lõpptarbijatele kui selliseid, vaid ainult koostisosadena lõpptootes. Ent niivõrd, kui selliseid raviaineid „tavapäraselt kasuta[takse] tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks” ja turustatakse lõpptarbijatele, ei ole ühtegi põhjust, miks neid ei saa maksustada vähendatud käibemaksumääraga.

40. Samuti on selge, et kui farmaatsiatoodetele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära, kohaldatakse seda neile olenemata nende farmatseutilisest või ravimvormist. Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt kohaldatakse omavahel konkureerivate samalaadsete toodete suhtes ühetaolist maksumäära, et hoida ära konkurentsimoonutusi. Pelk erinevus füüsilises vormis, milles neid kaupu müüakse – näiteks tablettidena või vedelpreparaadina –, ei saa sellisena õigustada erinevat käibemaksuga maksustamist.

41. Sellepärast näib mulle selge, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamist raviainetele, mida tavapäraselt ja sobivalt kasutatakse ravimite valmistamisel, ei saa pidada käibemaksudirektiivile vastavaks, paitsi kui neid raviaineid „tavapäraselt kasuta[takse] tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks” ja turustatakse lõpptarbijatele.

42. Sellest lähtudes järeldan, et komisjoni esimese etteheitega tuleb nõustuda.

### C. *Teine etteheide: meditsiiniseadmed, materjalid, muud seadmed ja tarvikud, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada üksnes inimeste või loomade haiguste või vaevuste ennetamiseks*

43. Rikkumishagi teises väites on komisjon seisukohal, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine meditsiiniseadmetele, materjalidele, muudele seadmetele ja tarvikutele, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada üksnes inimeste või loomade haiguste või vaevuste ennetamiseks, diagnoosimiseks, raviks, leevendamiseks või väljaravimiseks, kuid mida „tavapäraselt [ei kasutata] puuete leevendamiseks ega ravimiseks ja mis [ei ole] mõeldud [üksnes] puuetega inimeste isiklikuks tarbeks”, nagu on ette nähtud Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punktis 6, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, sest sellised kaubad ei kuulu rühma 3 ega 4.

44. Selles osas, mis puudutab rühma 4, on komisjoni argument kahekordne. Esiteks ei kuulu veterinaarselt kasutatavad meditsiiniseadmed rühma 4, milles on viidatud üksnes inimestele kasutamiseks mõeldud meditsiiniseadmetele, abivahenditele ja tarvikutele. Teiseks on rühmas 4 viidatud kasutamisele üksnes isiklikuks tarbeks ja seega on üldine kasutamine sealt välja jäetud.

14 — Vt näiteks 3. mai 2012. aasta otsus kohtuasjas C-520/10: Lebara (punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 — Vt nt 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-3369, punkt 32).

45. Hispaania Kuningriigi väitel hõlmab rühmas 3 kasutatud väljend „farmaatsiatooted" ka meditsiiniseadmeid, sest ELTL artiklis 168 on rühmitatud „ravimid" ja „meditsiiniseadmed" rahvatervise kaitsel ühe ja sama eesmärgi alla, millest nähtub, et ühele antav kaitse peab laienema ka teisele.[16] Hispaania Kuningriigi sõnul ei jäta selline tõlgendus rühma 4 tähendusest ilma, sest seal on viidatud väga spetsiifilisele meditsiiniseadmete kasutusviisile, mida rühmas 3 kasutatud mõiste „farmaatsiatoode" ei hõlma. Sellest lähtudes on Hispaania Kuningriik seisukohal, et niisuguseks spetsiifiliseks kasutamiseks mitte mõeldud meditsiiniseadmete, mida aga „tavapäraselt kasuta[takse] tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks", hõlmamine rühma 3 ei ole vastuoluline.

46. Mõiste „farmaatsiatooted" lai tõlgendus, mille Hispaania Kuningriik on kasutusele võtnud, on viinud selleni, et Hispaania maksuhaldur (Dirección General de Tributos ehk DGT) kohaldab 8-protsendist maksumäära näiteks vererõhumõõtjatele, termomeetritele, akupunktuurinõeltele ja -materjalidele ning meditsiiniliseks kasutamiseks mõeldud kinnastele, maskidele, kitlitele ja mütsidele.

47. Kõigepealt pean nõustuma komisjoniga, et ELTL artikkel 168 ei ole käesolevas kontekstis asjakohane, sest nimetatud säte viitab üksnes ravimite ja meditsiiniseadmete kvaliteedile ning turvalisusele.

48. Selles osas, mis puudutab Hispaania Kuningriigi argumenti, et mõiste „farmaatsiatooted" hõlmab muid „meditsiiniseadmeid" peale nende, millele on viidatud rühmas 4, näib mulle, et rühmade 3 ja 4 sõnastus ja ülesehitus selgitavad ennast ise. Kui mõiste „farmaatsiatooted" on tõesti mõeldud hõlmama muid meditsiinitooteid peale rühmas 4 viidatute, oleks olnud lihtsam moodustada ainult üks rühm, millesse kuuluvad kõik „farmaatsiatooted", sealhulgas ka rühmas 4 näidatud spetsiifilisel viisil kasutatavad, mitte aga kaks eraldiseisvat täpsemalt määratletud rühma.

49. Enamikus käibemaksudirektiivi erikeelsetes versioonides on rühmas 3 kasutatud vastav sõna pärit ladinakeelsest lähtest *pharmaceuticus*, mis tähendab „ravimite". Seega on sellesse rühma kuuluvate kaupade kindlaksmääramisel asjakohaseks teguriks nende kaupade keemiline või biokeemiline[17] koostis, mitte üksnes nende kasutamine haiguste ennetamiseks, diagnoosimiseks, raviks või leevendamiseks.

50. Rühma 4 sõnastus seab meditsiiniseadmetele, mida võib maksustada vähendatud käibemaksumääraga, järgmised kriteeriumid: niisugused kaubad peavad olema „mõeldud [üksnes] puuetega inimeste isiklikuks tarbeks". Sellest sõnastusest saab teha kaks tähelepanekut: esiteks, rühm 4 viitab meditsiiniseadmetele, mida kasutavad üksnes inimesed, ja veterinaarset kasutamist ei ole mainitud. Teiseks on vähendatud käibemaksumäära kohaldamine meditsiiniseadmetele reserveeritud „üksnes […] *isiklikuks* tarbeks" kasutamisele, mis ei hõlma üldist kasutamist.

51. Võib eeldada, et kui seadusandja oleks kavatsenud hõlmata ka veterinaarseks kasutamiseks mõeldud meditsiiniseadmed, nagu ta on seda teinud rühma 3 kuuluvate farmaatsiatoodete puhul, oleks neid seadmeid rühmas 4 sõnaselgelt mainitud. Seega on ilmne, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine meditsiiniseadmetele, materjalidele, muudele seadmetele ja tarvikutele, mida kasutatakse loomade haiguste diagnoosimiseks ja raviks, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

16 — ELTL artikli 168 lõike 4 punktis c on samas artiklis märgitud eesmärkide saavutamise osas loetletud „meetme[d], millega kehtestatakse ravimitele ja meditsiiniseadmetele kõrged kvaliteedi- ja ohutusnõuded".

17 — Meenutan, et niisuguste haiguste raviks nagu kilpnäärme vaegtalitlus ja I tüüpi diabeet kasutati loomset päritolu hormoone enne, kui biotehnoloogia areng võimaldas sünteetiliselt inimhormoone valmistada.

52. Rühma 4 sõnastuse põhjal on samamoodi ilmne, et sellesse rühma ei kuulu meditsiiniseadmed, abivahendid ja tarvikud, mida kasutavad tervishoius näiteks arstid ja õed haiglates või kliinikutes haiguste ennetamiseks või diagnoosimiseks. Farmaatsiatoodete – isegi kui tõlgendada seda mõistet laialt, nagu Hispaania Kuningriik välja pakub – üldine kasutamine ei kuulu vähendatud käibemaksumäära kohaldamisalasse. Seadmete isiklikuks tarbeks kasutamise nõude osas erikeelsetes versioonides variatsioone ei paista.[18]

53. Nagu olen eespool märkinud, on vähendatud käibemaksumäärades seisneval erandil sotsiaal-poliitiline eesmärk: leevendada käibemaksu mõju inimestele hädavajalikeks peetavate kaupade puhul. Selle eesmärgiga ei ole kooskõlas kohaldada vähendatud käibemaksumäära kaupadele, mida kasutavad spetsialistid meditsiinilise abi andmisel, mille saab omakorda käibemaksust vabastada käibemaksudirektiivi artikli 132 alusel.

54. Sellepärast olen arvamusel, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine meditsiiniseadmetele, materjalidele, muudele seadmetele ja tarvikutele, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada üksnes inimeste või loomade haiguste või vaevuste ennetamiseks, diagnoosimiseks, raviks, leevendamiseks või väljaravimiseks, kuid mida „tavapäraselt [ei kasutata] puuete leevendamiseks ega ravimiseks ja mis [ei ole] mõeldud [üksnes] puuetega inimeste isiklikuks tarbeks", ei ole hõlmatud rühmaga 3 ega 4.

55. Sellest lähtudes järeldan, et komisjoni teise etteheitega tuleb nõustuda.

D. *Kolmas etteheide: seadmed ja abivahendid, mida saab kasutada sisuliselt või ennekõike selleks, et leevendada füüsilisi puudeid loomadel*

56. Komisjoni kolmas väide rikkumishagis puudutab vähendatud käibemaksumäära kohaldamist abivahenditele ja seadmetele, mida saab kasutada sisuliselt või ennekõike selleks, et leevendada füüsilisi puudeid loomadel. Komisjoni sõnul ei ole see kooskõlas rühmaga 4, sest seal ei ole viidatud loomadele. Samuti ei kuulu Hispaania õigusnorm komisjoni väitel rühma 3 kohaldamisalasse, sest niisugused kaubad ei ole farmaatsiatooted.

57. Hispaania Kuningriik väidab, et meditsiiniseadmed ja veterinaarsed seadmed on farmaatsiatooted rühmas 3 silmas peetud tähenduses.

58. Rühma 4 sõnastuses, mis hõlmab meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud sellised tarvikud, ei ole viidatud niisuguste seadmete ja vahendite veterinaarsele kasutamisele. Kuivõrd rühmas 3 on veterinaarset kasutamist sõnaselgelt mainitud, saab järeldada, et kui Euroopa Liidu seadusandja kavatsus oleks olnud hõlmata seadmed loomade puuete leevendamiseks ja raviks, oleks ta sõnastanud rühma 4 sellele kavatsusele vastavalt.

59. Arvestades veel sedagi, et ka muudes käibemaksukorra valdkondades on veterinaariat meditsiinist eristatud,[19] pean järeldama, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine abivahenditele ja seadmetele, mida saab kasutada sisuliselt või ennekõike selleks, et leevendada füüsilisi puudeid loomadel, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

60. Sellest lähtudes järeldan, et komisjoni kolmanda etteheitega tuleb nõustuda.

18 — Näiteks III lisa punkti 4 hispaaniakeelses versioonis on kasutatud terminit *uso personal y exclusivo*.

19 — 24. mai 1988. aasta otsuses kohtuasjas 122/87: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1988, lk 2685) märkis Euroopa Kohus, et loomaarstide teenuseid ei saa käibemaksust vabastada, ehkki kutselise meditsiinilise ja parameditsiinilise abi osutamine on käibemaksust vabastatud.

E. *Neljas etteheide: abivahendid ja seadmed, mida sisuliselt või ennekõike kasutatakse inimeste puuete raviks, kuid mis ei ole ette nähtud üksnes „puudega inimeste" isiklikuks tarbeks*

61. Neljandas väites on komisjon seisukohal, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine meditsiinilistele abivahenditele ja seadmetele, mida kasutatakse *sisuliselt või ennekõike* inimeste puuete leevendamiseks, kuid mis ei ole ette nähtud üksnes „puudega inimeste" isiklikuks tarbeks, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, sest rühma 4 ei kuulu üldiseks kasutamiseks mõeldud meditsiiniseadmed. Samuti väidab komisjon, et Hispaania tõlgendus mõistele „puudega inimene" on liiga lai, tähendades tegelikkuses sama mis „haige".

62. Hispaania Kuningriik märgib, et kuna mõistet „puudega inimene" ei ole Euroopa Liidu õiguses määratletud, on nemad määratlenud „puudega inimese" vastavalt Maailma Tervishoiuorganisatsiooni (WHO) terminoloogiale. See viib Hispaania Kuningriigi sõnul – ka maksustamise vallas – tõlgenduseni, mille puhul mõiste „puudega inimene" tähistab kõiki inimesi, keda võimetustab haigus.

63. Rühma 4 sõnastusest on selge, et vähendatud käibemaksumäärade kord on nähtud ette niisuguste meditsiiniseadmete tarvis, mis on mõeldud kasutamiseks üksnes puudega inimestele, ning et selline kasutamine peab olema isiklikuks tarbeks, s.o mitte üldine, nagu eespool selgitatud. Sellest tekib kaks küsimust: esiteks, kuidas tuleb mõistet „puudega inimene" käsitada Euroopa Liidu käibemaksukorras, ja teiseks, kas „üksnes […] isiklikuks tarbeks" kasutamine hõlmab ka seda kasutamisviisi, millele on viidatud Hispaania käibemaksuseaduse artikli 91 esimese jao lõike 1 punktis 6.

64. Selles osas, mis puudutab rühmas 4 kasutatud mõiste „puudega inimene" tõlgendamist, olen seisukohal, et kuna seda mõistet ei ole käibemaksu kontekstis sõnaselgelt määratletud, võib viidata määratlusele ÜRO puuetega inimeste õiguste konventsioonis, mille osalisriikide hulka kuulub ka Euroopa Liit:[20] „Puuetega inimeste mõiste hõlmab isikuid, kellel on pikaajaline füüsiline, vaimne, intellektuaalne või meeleline kahjustus, mis võib koostoimel erinevate takistustega tõkestada nende täielikku ja tõhusat osalemist ühiskonnaelus teistega võrdsetel alustel."[21]

65. Nagu siin on viidatud, on „puudega inimese" määratluse oluliseks osaks pikaajaline kahjustus, mis takistab inimese normaalset toimimist ühiskonnas. Minu arvates ei ole selle kahjustuse põhjus asjakohane, sest rühmas 4 kasutatud termin „puudega inimene" on piisavalt ulatuslik ka raskest või kroonilisest haigusest põhjustatud puuete hõlmamiseks, olemata samatähenduslik sõnaga „haige".[22]

66. Rühma 4 ulatust piirab veelgi nõue, et vähendatud käibemaksumäära saab kohaldada ainult niisugustele meditsiiniseadmetele, abivahenditele ja tarvikutele, mis on mõeldud *üksnes* puudega inimese *isiklikuks* tarbeks. Selle hulka ei kuulu nende kaupade üldine kasutamine, kuigi seda tehakse haiglates, tervisekeskustes, kliinikutes vm puudega inimeste eest hoolitsevates asutustes füüsiliste puuete leevendamiseks või raviks. Selle hulka ei kuulu ka kaubad, mida puudega inimesed vajavad, kuid millel on ka teisi kasutusalasid.

20 — Nõukogu 26. novembri 2009. aasta otsus 2010/48/EÜ Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni puuetega inimeste õiguste konventsiooni sõlmimise kohta Euroopa Ühenduse nimel (ELT 2010, L 23, lk 35).

21 — Convention on the Rights of Persons with Disabilities, United Nations, Treaty Series, Vol. 2515, lk 3.

22 — Vt samuti – analoogia põhjal – 11. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-13/05: Chacón Navas (EKL 2006, lk I-6467, punkt 44), kus Euroopa Kohus järeldab, et mõisteid „puue" ja „haigus" ei saa pidada samatähenduslikeks seoses nõukogu 27. novembri 2000. aasta direktiiviga 2000/78/EÜ, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel (EÜT 2000, L 303, lk 16; ELT eriväljaanne 05/04, lk 79).

67. Teatavad kaubad võivad olla mõeldud nii puuetega inimestele kasutamiseks kui ka muuks otstarbeks. Euroopa Kohus on otsustanud, et see, kas vähendatud käibemaksumäära saab kohaldada või mitte, võib tõesti oleneda kaubatarne eesmärgist.[23] Käesoleva menetluse kontekstis aga oleks tegelikkuses võimatu tagada, et vähendatud käibemaksumäärast saavad kasu üksnes puudega inimesed, kelle kasuks vähendatud käibemaksumäära süsteem kahtlemata on mõeldud.

68. Käibemaksukomitee on oma suunistes märkinud, et „Liikmesriigid võivad kohaldada vähendatud käibemaksumäära toodetele, mis on konkreetselt mõeldud puudega inimestele (meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud sellised tarvikud) ning mida tavapäraselt ostavad või kasutavad üksnes (alalise või ajutise) puudega inimesed oma vaevuste leevendamiseks või raviks. Tavapäraselt teistel otstarvetel kasutatavad tooted (näiteks juhtmeta telefonid) ei kuulu selle sätte kohaldamisalasse, nagu ka meditsiiniseadmed ja abivahendid, mis on mõeldud üldiseks kasutamiseks, mitte spetsiaalselt puudega inimestele (nt röntgenseadmed)”.[24]

69. Hiljuti tegi komisjon ettepaneku hõlmata rühma 4 puuetega inimestele spetsiaalselt mõeldud või kohandatud seadmed ja aparaadid (nt punktkirjaklaviatuurid, spetsiaalselt kohandatud autod jms), mis ei kvalifitseeru vähendatud maksumäära kohaldamiseks, ehkki vastavad samadele vajadustele,[25] kuid käibemaksudirektiivi muutvasse direktiivi 2009/47/EÜ neid muudatusi ei hõlmatud.[26]

70. Sellega seoses tuleb meenutada, et kui liikmesriigid soovivad kergendada rahalist koormust puuetega inimestele, kes vajavad seadmeid, mida saab kasutada ka teistel otstarvetel, on neil ka muid võimalusi peale vähendatud käibemaksumäärade.

71. Nii olen seisukohal, et rühm 4 ei hõlma vähendatud käibemaksumäära kohaldamist kaupadele, mida sisuliselt või ennekõike kasutavad puudega inimesed.

72. Sellest lähtudes järeldan, et komisjoni neljanda etteheitega tuleb nõustuda.

## VII. Ettepanek

73. Nendest kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

1. Kinnitada, et järgmistele kaubarühmadele vähendatud käibemaksumäära kohaldades on Hispaania Kuningriik jätnud täitmata oma kohustused, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklist 98 koostoimes selle direktiivi III lisaga:

   — raviained, mida saab tavapäraselt ja sobivalt kasutada ravimite valmistamisel;

   — meditsiiniseadmed, materjalid, muud seadmed ja tarvikud, mida objektiivsest seisukohast saab kasutada üksnes inimeste või loomade haiguste või vaevuste ennetamiseks, diagnoosimiseks, raviks, leevendamiseks või väljaravimiseks, kuid mida „tavapäraselt [ei kasutata] puuete leevendamiseks ega ravimiseks ja mis [ei ole] mõeldud [üksnes] puudega inimeste isiklikuks tarbeks”;

23 — Vt 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2011, lk I-831, punkt 57), kus Euroopa Kohus asus seisukohale, et toiduainete valmistamisel kasutamiseks mõeldud tapahobuste tarnetele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära, kuigi hobuste tarnimisele üldiselt ei või.

24 — Vt käibemaksukomitee suunised, mis tulenesid 54. koosolekust 16.-18. veebruaril 1998, veebis aadressil http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

25 — KOM(2008) 428 lõplik.

26 — ELT 2009, L 116, lk 18.

— abivahendid ja seadmed, mida saab kasutada sisuliselt või ennekõike selleks, et leevendada füüsilisi puudeid loomadel;

— abivahendid ja seadmed, mida sisuliselt või ennekõike kasutatakse inimeste puuete raviks, kuid mis ei ole ette nähtud üksnes puudega inimeste isiklikuks tarbeks;

2. mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.