EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

1. detsember 2005 *

Liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Symvoulio tis Epikrateiase (Kreeka) 16. juuni 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. septembril 2004, menetluses

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

versus

Ypourgos Oikonomikon,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: kreeka.

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. juuni 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE, esindaja: *dikigoros* K. Karlis,

— Kreeka valitsus, esindajad: E.-M. Mamouna, S. Trekli ja V. Kyriazopoulos,

— Saksamaa valitsus, esindajad: W.-D. Plessing ja A. Tiemann,

— Küprose valitsus, esindaja: A. Miltiadou-Omirou,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 15. septembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tõlgendamist.

2 Käesolevad taotlused esitati Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (edaspidi „Ygeia"), kes on eraõiguslik juriidiline isik ja kelle tegevuse eesmärk on haiglaravi ja meditsiinilise abi pakkumine, ning Ypourgos Oikonomikoni (rahandusminister) vaheliste kohtuvaidluste raames, mis puudutasid Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinoni (Ateena juriidiliste isikute maksuamet) keeldumist vabastada haiglaravil viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamise teenuse osutamine ning nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumine käibemaksust kui haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b sätestab:

„1. 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".

4 Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt b näeb ette:

„b) 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."

Siseriiklikud õigusnormid

5 Seaduse nr 1642/1986 käibemaksu ja muude sätete kohaldamise kohta (FEK A' 125) artikli 18 lõike 1 punkt d sätestab:

„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".

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimus

6 Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon leidis Ygeia 1992. ja 1993. aasta maksustamisperioode puudutavate raamatupidamisdokumentide kontrollimisel, et Ygeia poolt haiglas viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamisest ning nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumisest saadud tulult tuleb tasuda käibemaksu, kuna neid teenuseid ei saa pidada haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuseks. Seetõttu määras ta äriühingule parandatud maksusumma kahe erineva maksuotsusega, mis puudutasid asjaomast kahte aastat.

7 Ygeia esitas nende otsuste peale kaebused Protodikeio Athinonile (Ateena esimese astme halduskohus) ning pärast apellatsioonkaebuse Dioikitiko Efeteio Athinonile (Ateena teise astme halduskohus). Oma kaebuste toetuseks väidab Ygeia, et asjaomaste teenuste osutamine aitab kaasa haiglaravil viibivate isikute ravile ning nende sotsiaalsete suhete säilitamisele ning seetõttu nende tervenemise kiirendamisele psühholoogiliselt soodsa seisundi kaudu. Need kaebused jäeti rahuldamata põhjendusega, et vaidlusaluseid teenuseid ei saa pidada haiglaraviga otseselt seotuks, kuna nende eesmärk on haigete haiglas viibimise kergendamine ilma, et need aitaksid määratud ravile kaasa.

8 Ygeia kaebas Dioikitiko Efeteio Athinoni otsused edasi Symvoulio tis Epikrateiasele (kõrgem halduskohus).

9 Eelotsusetaotluse esitamise otsustes märgib Symvoulio tis Epikrateias, et on selge, et Ygeia kui eraõiguslik juriidiline isik vastab käibemaksuvabastuse tingimustele haiglaravi ning meditsiinilist abi ning nendega otseselt seotud tegevust puudutavas osas. Nimetatud kohtu arvates tekib siin aga küsimus, kas vaidlusalused teenused kuuluvad mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" alla.

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 seda mõistet ei defineerita. Samas leiab nimetatud kohus, et selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b loetletud tingimuste põhjal võib tegevust pidada haiglaravi ning meditsiinilise abiga otseselt seotuks, kui see on esiteks maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik ning teiseks ei ole selle põhieesmärk teenida maksust vabastatud teenuste osutajale lisatulu. Nimetatud kohus lisab, et 6. novembri 2003. aasta otsuses kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punktid 33–35) on Euroopa Kohus möönnud, et see, kas tehing kuulub mõiste „otseselt seotud tegevus" alla, sõltub selle kõrvalisest olemusest. See tähendab, et tuleb kindlaks teha, kas teenus kujutab endast selle saajate jaoks vahendit kasutamaks parimatel tingimustel teisi pakutavaid teenuseid või kujutab see endast saajate jaoks omaette eesmärki.

11 Neil tingimustel otsustas Symvoulio tis Epikrateias 1992. aasta maksustamisperioodi puudutava hagi raames menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse (kohtuasi C-394/04):

„Kas teenused, mida [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud isikud osutavad ning mis seisnevad ühelt poolt haigetele telefoni ja televiisori

kasutada andmises ning 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?"

12 1993. aasta maksustamisperioodi osas otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus tema menetluses oleva asja menetluse peatada kuni Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud küsimusele vastamiseni (kohtuasi C-395/04).

13 Euroopa Kohtu presidendi 14. oktoobri 2004. aasta määrusega on kohtuasjad C-394/04 ja C-395/04 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides liidetud.

Eelotsuse küsimus

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud raviasutuse poolt haiglaravil olevatele isikutele telefoni ja televiisori kasutada andmine ning nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumine kujutavad endast eespool viidatud sätte mõttes haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust.

15 Peab meelde tuletama, et kohtupraktika kohaselt tõlgendatakse kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi kitsalt, kuna nad kalduvad kõrvale üldprintsiibist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest (20. juuni 2002. aasta

otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon *v.* Saksamaa, EKL 2002, lk I-5811, punkt 43, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 29). Nimetatud vabastused kujutavad endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 15, ja 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia, EKL 2001, lk I-1951, punkt 23).

16 Lisaks näeb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa ette maksuvabastuse teatava avalikes huvides tegutsemise puhul. Avalikes huvides tegutsemine ei ole aga alati käibemaksust vabastatud, vaid ainult siis, kui see on nimetatud sättes loetletud ja väga täpselt kirjeldatud (vt eelkõige 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry, EKL 1998, lk I-7053, punkt 18, ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 60).

17 Nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, ei sisalda nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b mõiste haiglaravi ning meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" definitsiooni (11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-249, punkt 22). Siiski tuleneb selle sätte sõnastusest, et see ei pea silmas teenuseid, millel ei ole mingit seost nende teenuste saajate haiglaravi ega viimaste poolt lõpuks saadud meditsiinilise abiga (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 33).

18 Seega ei kuulu teenused selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõiste haiglaravi ning meditsiinilise abiga „otseselt seotuks tegevus" alla, kui neid osutatakse tegelikult põhiteenuste ehk teenuste saajate haiglaravi või viimaste poolt saadud meditsiinilise abi suhtes kõrvalteenustena (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 35).

19 Kohtupraktikast tuleneb, et teenust võib pidada põhiteenuse kõrvalteenuseks, kui sellel ei ole omaette eesmärki, vaid see on vahend kasutamaks parimatel tingimustel teenuseosutaja põhiteenust (vt selle kohta eelkõige 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 34).

20 Ygeia väidab, et haiglaravil viibivate isikute saatjatele majutuse ja toidu võimaldamine aitab patsiente psühholoogiliselt ning siis, kui nad oma haigusseisundi tõttu ei tule üksinda igapäevaeluga toime, ning nii võib loota nende tervenemisele, vähendades nii osaliselt haigla abipersonali töökoormust. Mis puudutab haiglaravil olevatele isikutele telefoni ja televiisori kasutamise võimaldamist, siis aitab see viimastel säilitada sidet välisilmaga, mis psühholoogiliselt kiirendab paranemist ning seeläbi väheneb haiglaravi lõppmaksumus. Ygeia arvates tuleneb sellest, et asjakohane kriteerium, mille järgi teha kindlaks, kas taolised teenused kuuluvad mõiste haiglaravi ning meditsiinilise abiga „otseselt seotuks tegevus" alla, on neid teenuseid soovinud haige enda tahe, kuna ta on leidnud, et need on tema paranemiseks vajalikud.

21 Ülaltoodud argumenti ei saa pidada põhjendatuks.

22 Et teha kindlaks, kas sellised teenused, nagu on vaatluse all põhikohtuasjades, kujutavad endast vahendit kasutamaks parimatel tingimustel teenuseosutaja Ygeia poolt pakutud haiglaravi ja meditsiinilist abi, tuleb, nagu on rõhutanud kõik märkusi esitanud liikmesriikide valitsused ja Euroopa Ühenduste Komisjon, arvestada seda, millisel eesmärgil nimetatud teenuseid osutati (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 24).

23 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud haiglaravi ning meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuse maksust vabastamise eesmärk on selle tagamine, et meditsiiniline abi ja haiglaravi ei muutuks selle ravi maksumuse tõttu kättesaamatuks, mis aga juhtuks siis, kui see ravi või sellega otseselt seotud tegevus maksustataks käibemaksuga (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 23).

24 Selles sättes nimetatud meditsiiniline abi ja haiglaravi on kohtupraktikast tulenevalt diagnoosimiseks, ravimiseks ning kui võimalik haigusest või tervisehäirest terveks ravimiseks mõeldud ravi (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 48).

25 Seega nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse eesmärki arvestades tuleneb sellest, et üksnes nende teenuste osutamine, mis sobituvad loogiliselt haiglaravi ja meditsiinilise abi osutamise raamidesse ning mis on nende teenuste osutamise möödapääsmatu etapp taotletud teraapia eesmärkide saavutamiseks, võib endast kujutada selle sätte mõttes „otseselt seotud tegevust". Üksnes sellised teenused saavad mõjutada sellise meditsiinilise abi maksumust, mille maksust vabastamine teeb võimalikuks selle kättesaadavuse üksikisikutele.

26 Seda kinnitab ka, nagu on õigesti väitnud nimetatud valitsused, selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimene taane, mille kohaselt ei tohi liikmesriigid anda sama artikli lõike 1 punktis b loetletud teenuste osutamisel maksuvabastust, kui see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik. Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktides 30–32 märkinud, sätestab see liikmesriikidele kohustuslik säte tingimused, mida tuleb arvestada seal loetletud erinevate

maksuvabastuse juhtude tõlgendamisel, mis sarnaselt sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatutega puudutavad „otseselt seotud" teenuste osutamist või kauba tarnimist või mis on „otseselt seotud" avalikes huvides tegutsemisega.

27 Lisaks tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsuse komisjon *v.* Prantsusmaa punktides 48 ja 49 on Euroopa Kohus juba leidnud, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastus, mis puudutab ülikooliharidusega „otseselt seotud" teenuste osutamist, nt uurimisprojektide tasu eest teostamine, ei ole — isegi kui seda võib pidada ülikooliharidusе jaoks väga vajalikuks — möödapääsmatu viimase poolt ette nähtud eesmärgi täitmiseks, milleks on üliõpilaste hariminе, et võimaldada neil kutsealaselt tegutseda, ning seega ei kuulu see nimetatud maksuvabastuse alla.

28 Arvestades nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse lõppeesmärki ning selle artikli lõike 2 punkti b sõnastust, on eelnev, nagu kohtujurist on sisuliselt oma ettepanku punktis 35 märkinud, kehtiv ka nende sätete alguses esineva mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" kohta.

29 Sellest tuleneb, et teenuste osutamine, mille eesmärk on sarnaselt põhikohtuasjades käsitletud teenustega haiglaravil viibivate isikute mugavuse ja heaolu suurendamine, ei ole üldreeglina nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaselt maksust vabastatud. Teisiti võib see olla ainult siis, kui need teenused on möödapääsmatud haiglaravi ja sellise meditsiinilise abi teraapia eesmärkide saavutamiseks, mille raames neid teenuseid on osutatud.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab osutatud teenuste möödapääsmatu olemuse tegema kindlaks kohtu menetluses olevate konkreetsete vaidluste kõiki asjaolusid ning vajaduse korral patsiendile tehtud arsti ettekirjutust arvestades.

31 Neid tähelepanekuid ei sea kahtluse alla Ygeia argumentatsioon, mille kohaselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esitatud mõiste haiglaravi ja meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" ei eelda maksuvabastuse eesmärki arvestades eriliselt kitsast tõlgendamist (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 23). Nagu tuleneb juba käesoleva kohtuotsuse punktist 25, ei too kõrvalteenuste käibemaksustamine kaasa haiglaravi ja sellise meditsiinilise abi maksumuse suurenemist, mille üksikisikutele kättesaadavust tahab see säte tagada, kuna need teenused ei ole möödapääsmatud taotletud teraapia eesmärkide saavutamiseks (vt selle kohta 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, EKL 2003, lk I-13989, punkt 59).

32 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 47 märkinud, on selliste teenuste maksustamine kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, millega on eelkõige vastuolus omavahel konkureerivate samalaadsete teenuste osutamiste erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon *v.* Saksamaa, EKL 2003, lk I-12691, punkt 20).

33 Vastupidi sellele, mida väidab Ygeia ning nagu Saksamaa valitsus on õigesti märkinud, konkureerib raviasutus, kes osutab selliseid teenuseid nagu vaidlusalused teenused, maksukohustuslastega, kes osutavad samasuguseid teenuseid, nt patsientidele taoliste teenuste osutamist puudutavas osas telefoniteenuste ja kaabeltelevisiooniteenuste pakkujatega ning patsientide saatjate majutusteenuseid puudutavas osas hotellide ja restoranidega.

34 Kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b teise taandega ei anta ka sellistele teenustele, nagu on põhikohtuasjades vaatluse all, sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastust, kui need teenused on põhiliselt mõeldud neid osutavatele isikutele lisatulu teenimiseks, mille kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne menetluses olevate vaidluste konkreetsete asjaolude pinnal.

35 Seega tuleb esitatud eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud isikute poolt haiglaravil viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutada andmine ning nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumine ei kujuta endast üldreeglina eespool viidatud sätte mõttes haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust. See võib teisiti olla ainult siis, kui need teenused on möödapääsmatud haiglaravi ja meditsiinilise abiga taotletud teraapia eesmärkide saavutamiseks ning kui nende põhieesmärk ei ole teenida nende osutajale lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad äriühingute nende tehingutega, millelt võetakse käibemaksu.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kohtu menetluses olevate vaidluste konkreetsete asjaolude pinnal ning vajaduse korral asjaomastele patsientidele arsti ettekirjutusi arvestades teha kindlaks, kas osutatud teenused vastavad nendele tingimustele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **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 punktis b nimetatud isikute poolt haiglaravil viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutada andmine ning nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumine ei kujuta endast üldreeglina eespool viidatud sätte mõttes haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust. See võib teisiti olla ainult siis, kui need teenused on möödapääsmatud haiglaravi ja meditsiinilise abiga taotletud teraapia eesmärkide saavutamiseks ning kui nende põhieesmärk ei ole teenida nende osutajale lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.**

2. **Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kohtu menetluses olevate vaidluste konkreetsete asjaolude pinnal ning vajaduse korral asjaomastele patsientidele tehtud arsti ettekirjutusi arvestades teha kindlaks, kas osutatud teenused vastavad nendele tingimustele.**

Allkirjad