Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

9. märts 2017 *

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 98 lõige 2 — III lisa punktid 3 ja 4 — Neutraalse maksustamise põhimõte — Meditsiiniline hapnikuravi — Vähendatud käibemaksumäär — Hapnikuballoonid — Harilik käibemaksumäär — Hapnikukontsentraatorid

Kohtuasjas C-573/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour d'appel de Liège'i (Belgia) 28. oktoobri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. novembril 2015, menetluses

Belgia riik

versus

Oxycure Belgium SA,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik V. Giacobbo-Peyronnel,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. septembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Oxycure Belgium SA, esindaja: advokaat F. Fosseur,

— Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux, keda abistas ekspert D. Carmen,

— Euroopa Komisjon, esindajad: J.-F. Brakeland ja M. Owsiany-Hornung,

olles 20. oktoobri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada neutraalse maksustamise põhimõtet, arvestades nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 98 lõikeid 1 ja 2 ning selle direktiivi III lisa punkte 3 ja 4.

2 Taotlus on esitatud Belgia riigi ja Oxycure Belgium SA (edaspidi „Oxycure“) vahelise kohtuvaidluse raames, mis käsitleb hapnikukontsentraatorite ja hapnikravi tarvikute müügi ja/või rendileandmise maksustamist käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 4 on ette nähtud:

„Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.“

4 Selle direktiivi 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.“

5 Viidatud direktiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 on 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.

[…]“

6 Käibemaksudirektiivi III lisa punktis 3 on nimetatud „farmaatsiatooted, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks, kaasa arvatud rasestumisvastased vahendid ja naiste hügieenitooted“.

7 Selle lisa punktis 4 on nimetatud „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“.

Belgia õigus

8 Kuninga 20. juuli 1970. aasta dekreet nr 20 käibemaksumäärade kindlaksmääramise ning nende alusel kaupade ja teenuste klassifitseerimise kohta (edaspidi „kuninga dekreet nr 20“) näeb ette, et käibemaksu võetakse 6% vähendatud määras kaupadelt ja teenustelt, mis kuuluvad määruse tabelisse A.

9 Tabeli A XXIII lahtris on muu hulgas märgitud „ortopeedilised abivahendid (sealhulgas kirurgilised rihmad); abivahendid luumurdude raviks (lahased ja sarnased vahendid); hambaproteesid, silmaproteesid või muud proteesid; kuuldeaparaadid ja muud kaasaskantavad või kehasse implanteeritud füüsilisi puudeid kompenseerivad abivahendid; spetsiaalselt stoomi ja pidamatuse korral kandmiseks loodud individuaalsed vahendid, välja arvatud hügieenisidemed, pesukaitsed ja mähkmed ning püksmähkmed alla kuueaastastele lastele; individuaalsed tarvikud, mis on osa tehisneerust, sealhulgas kasutatud komplektid“, „aerosoolseadmed ja nende tarvikud; individuaalsed vahendid Mucomysti manustamiseks, ning „valuvaigistite infusioonpumbad“.

10 Tabeli A XXXIV lahter käsitleb nende kaupade rendileandmist.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Oxycure on äriühing, mille põhitegevus on hapnikukontsentraatorite rendileandmine ja müük. Seda liiki seade hõlmab ühte hapniku kontsentreerimiseks mõeldud osa ja ninapihustit või hapnikumaski ja hapnikutoru, mis moodustavad seadme lahutamatu osa. Hapnikukontsentraatoritega on võimalik teha kodust hapnikravi patsientidel, kes kannatavad hingamispuudulikkuse või mõne muu hapnikravi nõudva raske vaeguse all ja kelle seisundit ei saa enam parandada aerosoolide või bronhilõõgastite kasutamisega.

12 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtuvalt tuvastas Belgia maksuhaldur 26. novembril 2010 koostatud protokollis, et ajavahemikus 1. oktoober 2007 kuni 31. märts 2010 kohaldas Oxycure hapnikukontsentraatorite rendileandmisele ja müügile 6% vähendatud käibemaksumäära, samas kui kuninga dekreedi nr 20 kohaselt oleks sellised tehingud tulnud maksustada 21% hariliku maksumääraga. Maksuhaldur tegi protokolli alusel ettekirjutuse tasumisele kuuluva maksu kohta summas 1 291 621,17 eurot ning trahvi kohta summas 129 160 eurot.

13 Oxycure esitas 28. detsembril 2011 ettekirjutuse peale vaide Tribunal de première instance de Namur'ile (Namur'i esimese astme kohus, Belgia), kes tühistas nimetatud ettekirjutuse oma 25. aprilli 2013. aasta otsusega.

14 Belgia riik esitas 27. juunil 2013 selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Cour d'appel de Liège'ile (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia).

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus nendib, et hapnikukontsentraatorid on koos meditsiiniliste hapnikuballoonide ja meditsiinilise vedela hapniku mahutitega üks kolmest turul kättesaadavatest hapnikuvahenditest ning et kõik need vahendid on omavahel asendatavad ja/või üksteist täiendavad. Esiteks, Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Belgia föderaalne ravikeskus) aruande kohaselt on iga vahend kättesaadav suuremõõtmelise kohapealse vahendina ja kaasaskantava väikesemõõtmelise vahendina. Samuti nähtub toimikust, et kliinilise toimivuse seisukohast on kõik hapnikuga ravimise viisid võrdväärsed. Tegelikult ei oma tähtsust, millist kolmest olemasolevast viisist hapnikuga varustamiseks kasutatakse ja kas varustamise vahend on kohapealne või kaasaskantav, sest vahenditevahelised erinevused on seotud üksnes mugavuse küsimustega (müra, kasutamine väljaspool kodu, kasutatav maht, kaasaskantava vahendi täitmine patsiendi poolt jne) ja sellega, kui palju see ühiskonna jaoks maksab. Teiseks, kohustuslikku „ravikindlustust“ reguleerivad Belgia õigusnormid kinnitavad nende hapnikuga varustamise vahendite täielikku omavahelist asendatavust, sest hapnikuballoon sisaldub rikke parandamise korral hüvitatavas hapnikukontsentraatori hinnas.

16 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et kuninga määruse nr 20 A tabeli XVII lahtri kohaselt kohaldatakse hapnikuballoonidele 6% vähendatud käibemaksumäära.

17 Neid kaalutlusi arvesse võttes palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas tuleb asuda seisukohale, et nimetatud tabelit tuleb tõlgendada liidu õiguse põhimõtteid ja eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet silmas pidades, sest see tabel viitab vähemalt kaudselt hapnikukontsentraatoritele samal alusel kui teistele hapnikuga varustamise vahenditele, isegi kui ükski nimetatud dekreedi lahter ei viita otseselt hapnikukontsentraatoritele.

18 Neil asjaoludel otsustas Cour d'appel de Liège menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetega 1 ja 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4, arvestades eelkõige neutraalsuse põhimõtet, on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mis näeb ette, et hapnikuballoonide abil teostatava hapnikravi suhtes on kohaldatav vähendatud käibemaksumäär, kuid hapnikukontsentraatoriga teostatava hapnikravi suhtes kehtib harilik käibemaksumäär?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetega 1 ja 2 ning selle direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 on neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näeb ette, et hapnikukontsentraatorite tarnimisele või rendileandmisele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, samas kui hapnikuballoonide tarnimisele näeb see säte ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamise.

20 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldatakse igas liikmesriigis kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul sama käibemaksumäära ehk harilikku maksumäära (kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-161/14, ei avaldata, EU:C:2015:355, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Erandina sellest põhimõttest näeb direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära. Nimetatud direktiivi III lisas on ammendav loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud maksumäärasid.

22 Selle lisa eesmärk on, et teatud tooted, mida peetakse eriti vajalikeks, oleksid lõpptarbijale, kelle kanda käibemaksu tasumine lõpuks jääb, soodsama hinnaga ja seega kättesaadavamad (kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon *vs*. Hispaania, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 48).

23 Mis puudutab käibemaksudirektiivi III lisa täpsemat sisu, siis selles osas on Euroopa Kohus otsustanud tunnustada liidu seadusandja ulatuslikku kaalutlusruumi, võttes arvesse, et tal tuleb maksumeetme vastuvõtmisel teha nii poliitilisi, majanduslikke kui ka sotsiaalseid valikuid ja seada tähtsuse järjekorda lahknevad huvid või anda keerulisi hinnanguid (kohtuotsus, 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 54).

24 Tuleb märkida, et liidu seadusandja otsustas käibemaksudirektiivi III lisa punktide 3 ja 4 vastuvõtmisel lubada vähendatud käibemaksumäära kohaldamist teatavatesse eraldi rühmadesse kuuluvate kaupade tarnimisele.

25 Käibemaksudirektiivi artikli 98 sõnastusest nähtub, et ühe või kahe vähendatud määra kohaldamine ei ole kohustuslik. See on võimalus, mida liikmesriigid võivad kasutada erandina põhimõttest, et kohaldada tuleb harilikku käibemaksumäära. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb üldpõhimõttest erandit kehtestavaid sätteid tõlgendada kitsalt (kohtuotsus, 17.6.2010, komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Seega võivad liikmesriigid põhimõtteliselt otsustada kohaldada käibemaksudirektiivi III lisa punktis 3 nimetatud farmaatsiatoodetele vähendatud käibemaksumäära ning samal ajal kohaldada selle lisa punktis 4 nimetatud meditsiiniseadmetele harilikku maksumäära. Nad võivad ka otsustada kohaldada vähendatud käibemaksumäära mõnedele punktides 3 ja 4 nimetatud farmaatsiatoodetele või eriotstarbelistele meditsiiniseadmetele, kohaldades samas teistele farmaatsiatoodetele või meditsiiniseadmetele harilikku maksumäära. Igal juhul on liikmesriigid kohustatud kohaldama selles lisas nimetamata toodetele harilikku maksumäära.

27 Järelikult on selline siseriiklik õigusakt, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis ei näe hapnikukontsentraatoritele ette vähendatud käibemaksumäära, põhimõtteliselt käibemaksudirektiivi artikliga 98 kooskõlas.

28 Kui liikmesriik otsustab aga käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud spetsiifilistele kaupadele ja teenustele valikuliselt kohaldada vähendatud käibemaksumäära, tuleb tal järgida neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta kohtuotsused, 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punktid 41 ja 43, 6.5.2010, komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 30, ja 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 45).

29 Seega, et vastata esitatud küsimusele, tuleb kontrollida, kas selline siseriiklik õigusakt, nagu on kõne all põhikohtuasjas, riivab neutraalse maksustamise põhimõtet.

30 Esmalt tuleb meenutada, et selle põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt kohtuotsus, 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et see põhimõte ei võimalda laiendada vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala, kui see ei ole ühemõtteliselt sätestatud (vt selle kohta kohtuotsused, 5.3.2015, komisjon *vs*. Luxembourg, C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 51, ja 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 37).

32 Nimetatud põhimõte ei ole ka mitte esmase õiguse norm, mis võimaldab kindlaks määrata vähendatud maksumäära kehtivuse, vaid tõlgendamispõhimõte, mida tuleb kohaldada paralleelselt põhimõttega, et maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsus, 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45).

33 Antud juhtumi puhul on Euroopa Kohtule seisukohti esitanud huvitatud isikud ühel nõul selles, et põhikohtuasjas kõnealused hapnikukontsentraatorid ei kuulu käibemaksudirektiivi III lisa punkti 3 kohaldamisalasse, mis käsitleb teatavaid farmaatsiatooteid, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et mõiste „farmaatsiatooted“, olgugi et see ei piirdu vaid ravimitega, ei hõlma kõiki meditsiiniseadmeid, materjale, muud seadmeid ja tarvikuid (vt selle kohta kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon *vs*. Hispaania, C-360/11, EU:C:2013:17, punktid 61–65).

34 Antud tõlgendust toetab ka III lisa punkt 4, milles on loetletud just eriotstarbeliseks kasutuseks mõeldud meditsiiniseadmed (kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon *vs*. Hispaania, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 64). See säte nimelt puudutab meditsiiniseadmeid, abivahendeid ja muid selliseid tarvikuid, mida tavapäraselt kasutatakse puuete leevendamiseks või ravimiseks, üksnes siis, kui need on mõeldud puuetega inimeste isiklikuks tarbeks.

35 Ent kuivõrd põhikohtuasjas kõnealuste hapnikukontsentraatorite puhul ei nähtu otseselt, et need on mõeldud „puuetega inimeste isiklikuks tarbeks“, ei saa need seadmed kuuluda ka käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 kohaldamisalasse, viimati nimetatud asjaolu tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski kontrollida.

36 Neil asjaoludel, ja võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 31 meenutatud kohtupraktikat, ei saa neutraalse maksustamise põhimõte panna põhikohtuasjas osalevale liikmesriigile, kes kasutas talle antud võimalust kohaldada käibemaksudirektiivi III lisa punktis 3 nimetatud eriotstarbelistele toodetele vähendatud käibemaksumäära, kohustust laiendada vähendatud maksumäära hapnikukontsentraatoritele, isegi kui tarbija silmis on need sarnased toodetega, millele kohaldatakse vähendatud maksumäära.

37 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetega 1 ja 2 ning selle direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 ei ole neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näeb ette, et hapnikukontsentraatorite tarnimisele või rendileandmisele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, samas kui hapnikuballoonide tarnimisele näeb see säte ette vähendatud maksumäära kohaldamise.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõigetega 1 ja 2 ning selle direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 ei ole neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades vastuolus selline siseriiklik õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näeb ette, et hapnikukontsentraatorite tarnimisele või rendileandmisele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, samas kui hapnikuballoonide tarnimisele näeb see säte ette vähendatud maksumäära kohaldamise.

Allkirjad