Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 25. septembril 2025 [1]

Kohtuasi C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje
versus
Odvolací finanční ředitelství

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksustamist käsitlevate õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Õigus käibemaksu mahaarvamisele – Artikli 173 lõige 1 – Mahaarvatav osa – Mõiste „üldkulud“ – Meditsiiniasutuse minimaalne tehniline ja materiaalne varustus, mis on nõutav, et saada luba osutada tervishoiuteenuseid, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata, kuid mis on vajalik ka niisuguste teenuste osutamiseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata

Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluses, mille on esitanud Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus), palutakse sisuliselt tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) [2] artikli 173 lõiget 1.

2. Taotlus on esitatud vaidluse raames, mille pooled on Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Kesk-Tšehhi maakonnahaigla Oblastní nemocnice Kolín, a. s., Tšehhi Vabariik) (edaspidi „põhikohtuasja kassaator“) ja Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) ning mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õigust seoses tervishoiuteenustega.

3. Konkreetsemalt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas selliste tehingute raames, mille puhul võib sisendkäibemaksu maha arvata, võib maksukohustuslane maha arvata selle osa käibemaksust, mida arvestatakse niisuguste kaupade ja teenuste ostult, mis kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt kujutavad endast minimaalset varustust, mis on nõutav, et saada luba osutada teenuseid, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata (st tervishoiuteenuseid), kuid mis on vajalik ka niisuguste teenuste osutamiseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata.

[1] Algkeel: prantsuse.
[2] ELT 2006, L 347, lk 1.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

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.“

5. Direktiivi artikli 168 punktis a on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.“

6. Direktiivi artikli 173 lõikes 1 on sätestatud:

„Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii artiklites 168, 169 ja 170 nimetatud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.“

Tšehhi õigus

7. 15. märtsi 2012. aasta määruse nr 92/2012 meditsiiniasutuste ja koduhoolduse kontakttöökohtade tehnilise ja materiaalse miinimumvarustuse nõuete kohta (vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče, edaspidi „määrus nr 92/2012“)[3] põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsiooni § 1 lõikes 1 on sisuliselt ette nähtud, et meditsiiniasutuste minimaalse tehnilise ja materiaalse varustuse (edaspidi „tehniline ja materiaalne varustus“) üldnõuded on sätestatud selle määruse lisas.

[3] 36/2012 Sb.

8. Määruse § 2 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Meditsiiniasutus, milles tervishoiuteenuste osutajal (edaspidi „teenuste osutaja“) on lubatud käesoleva määruse jõustumise kuupäeval tervishoiuteenuseid osutada, peab olema tehniliselt ja materiaalselt varustatud kooskõlas käesoleva määrusega […].“

9. Määruse lisades on ette nähtud ka mitusada nimetust meditsiiniasutuste tehnilist ja materiaalset varustust. Need on seotud näiteks nõuetega tarberuumidele (kabinetid, ooteruumid, patsientide WC, laoruumid), nende ruumide sisseseadega (tugitoolid, valamud, riidekapid, toolid, lauad), instrumentidega (stetoskoop, luup), lihtseadmetega (tonomeeter, kaal, glükomeeter) ja keerukamate seadmetega (EKG-aparaat, ultrasonograaf, larüngostroboskoop, monitorid, eluliste funktsioonide monitorid).

Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

10. Põhikohtuasja kassaator on haigla, mis asub Tšehhi Vabariigis ja mille põhitegevusala on selliste tervishoiuteenuste osutamine, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (edaspidi „tervishoiuteenused“), kuid ta osutab ka muid teenuseid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata (edaspidi „lisateenused“).[4] Kohaldatavate riigisiseste õigusnormide (nimelt määrus nr 92/2012) kohaselt peab kassaatoril olema tervishoiuteenuste osutamise luba iga konkreetse tervishoiuteenuste valdkonna puhul, ja selle loa saamiseks peab ta tagama, et tal on minimaalne varustus.

11. Kassaator esitas 18. jaanuaril 2019 täiendava käibemaksudeklaratsiooni 2016. aasta detsembri kohta, milles ta kasutas käibemaksu osalise mahaarvamise õigust 4 176 327 Tšehhi krooni (CZK) (umbes 164 500 eurot) kogusumma ulatuses. Maksuhaldur väljastas 5. veebruaril 2021 maksuotsuse, milles ta nõustus taotletud mahaarvamisega osaliselt, kuid välistas selle 3 287 723 krooni (umbes 129 500 eurot) suuruse summa osas, mis vastab tervishoiuteenuste osutamisega seotud teenustele.

12. Pärast seda, kui kassaatori esitatud vaie selle maksuotsuse peale maksuvaidluste komisjoni otsusega osaliselt rahuldati ja selle viimase otsuse peale Krajský soud v Prazele (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik) esitatud kaebuse kohus rahuldamata jättis,[5] esitas kassaator kassatsioonkaebuse Nejvyšší správní soudile (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus), kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 173 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui sellise tehingu tegemiseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, on nõutav luba tegevuseks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (käesoleval juhul tervishoiuteenused), siis tuleb viimati nimetatud tehingute esemeks olevaid kaupu ja nendega seotud teenuseid, mis liikmesriigi õigusnormide kohaselt moodustavad meditsiiniasutuse minimaalse tehnilise ja materiaalse varustuse, mis on

[4] Nende teenuste hulka kuuluvad näiteks ravimite kliinilised uuringud, patsientide saatjate majutamine, haiglaravil olevatele patsientidele osutatavad lisateenused, meditsiinierialade praktika, töövahendite steriliseerimine kolmandate isikute jaoks, röntgenülesvõtted, ultraheliuuringute fotod või veterinaaruuringud. Põhikohtuasja kassaator on oma kirjalikes seisukohtades täpsustanud, et tema tegevus tuleb pigem jaotada kolme kategooriasse: kõigepealt tervishoiuteenused, mille eesmärk on tervise kaitse (mis on käibemaksust vabastatud), seejärel tervishoiuteenused, millel on muu eesmärk kui tervise kaitse (mis on käibemaksuga maksustatud), ja lõpuks muud teenused.

[5] See kohus jättis kaebuse rahuldamata põhjusel, et üldkuludeks ei tule pidada kogu selle materiaalse ja tehnilise varustuse maksumust, mida haigla vajab oma toimimise tagamiseks ja kõigi teenuste (tervishoiuteenused ja maksustatavad teenused) osutamiseks, vaid ainult neid põhikohtuasjas käsitletava haigla tavapärase tegevusega seotud kulusid, mis on vähemalt teataval määral tõesti tekkinud seoses nende teenustega, mis ei ole käibemaksuvabad.

tervishoiuteenuste osutamise eeldus, käsitada (kaudsete) üldkuludena, mis on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega ja mille puhul võib seega sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata?“

13. Euroopa Kohtule esitasid kirjalikud seisukohad põhikohtuasja kassaator, Tšehhi Vabariigi valitsus ja Euroopa Komisjon. Need menetlusosalised ja maksuvaidluste komisjon esitasid ka suulised seisukohad kohtuistungil, mis toimus 12. juunil 2025.

Õiguslik analüüs

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimusega Euroopa Kohtult sisuliselt teada, kas seoses nende tehingutega, mille puhul võib sisendkäibemaksu maha arvata, võib maksukohustuslane maha arvata osa käibemaksust neilt kaupadelt ja teenustelt, mis kujutavad kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt endast minimaalset varustust, mis on nõutav, et saada luba osutada teenuseid, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata (st tervishoiuteenused), juhul kui nende teenuste osutamine on ühtlasi vajalik, et osutada teenuseid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata (st lisateenused).

15. Olukorra kohta, kus kaupa tarnitakse või teenuseid osutatakse ühtaegu nii selliste tehingute raames, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute raames, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata, on käibemaksudirektiivi artikli 173 lõikes 1 sisuliselt ette nähtud, et käibemaksu võib maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas ning et nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks maksukohustuslase kõigi tehingute kohta.

16. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on selleks, et maksukohustuslane saaks mahaarvamisõigust[6] kasutada,[7] põhimõtteliselt vaja, et konkreetsel varasemal tehingul oleks otsene ja vahetu seos ühe või mitme sellise järgneva tehinguga, mille puhul võib kasutada mahaarvamisõigust. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse eeldus on, et kauba või teenuse soetamiskulu on sellise järgneva maksustatava tehingu hinna komponent, mille puhul võib kasutada mahaarvamisõigust.[8]

17. Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse varasema tehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva sellise järgneva tehingu vahel, mille puhul võib kasutada mahaarvamisõigust, tingimusel, et kõnealuste kaupade või teenuste soetamiskulu kuulub tema *üldkulude* hulka ja sellisena on tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna üks komponent. Selline kulu on nimelt otseselt ja vahetult

[6] See õigus on lahutamatu osa käibemaksusüsteemist ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. See on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et hõlmatud tegevus ise on üldjuhul käibemaksuga maksustatav (vt 4. oktoobri 2024. aasta kohtuotsus Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, edaspidi „kohtuotsus Voestalpine Giesserei Linz“, EU:C:2024:866, punktid 16 ja 17 ning seal viidatud kohtupraktika).

[7] Käibemaksudirektiivi artiklist 168 nähtub, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peavad olema täidetud kaks tingimust: esiteks peab asjaomane isik olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses; teiseks peab maksukohustuslane kasutama neid kaupu või teenuseid, mille osas ta seda õigust soovib kasutada, oma maksustatavate tehingute tegemiseks ning neid kaupu peab tarnima või teenuseid osutama teine maksukohustuslane (vt kohtuotsus Voestalpine Giesserei Linz, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

[8] Vt kohtuotsus Voestalpine Giesserei Linz (punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega.[9] Seevastu juhul, kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse selliste tehingute tarbeks, mis on maksuvabad või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu kinni pidada ega maha arvata.[10]

18. Mahaarvamisõiguse olemasolu tehakse seega kindlaks varasema tehinguga seotud järgnevate müügitehingute põhjal[11] ning kui maksukohustuslane oma majandustegevuse raames tegi ühtaegu nii käibemaksuga maksustatavaid kui ka käibemaksust vabastatud tehinguid, tuleb tema üldkulude suhtes kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 173 lõikes 1 ette nähtud mahaarvamise korda.[12]

19. Euroopa Kohus on ka täpsustanud, et seda, kas tehingud on omavahel seotud, tuleb hinnata nende *objektiivse sisu* põhjal. Täpsemalt tuleb arvesse võtta kõiki asjaomaste tehingute tegemise asjaolusid ja võtta arvesse üksnes tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Sellega seoses tuleb arvesse võtta maksukohustuslase poolt soetatud *kaupade ja teenuste tegelikku kasutamist* ning *tehingu ainsat põhjust*, mida tuleb pidada objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks.[13]

20. Sellega seoses ei ole Euroopa Kohus õigusnormides sätestatud kaupade või teenuste soetamise kohustust iseenesest pidanud otsustavaks või asjakohaseks asjaoluks selle hindamisel, kas mainitud soetamisel on otsene ja vahetu seos selliste järgnevate müügitehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, või maksukohustuslase kogu majandustegevusega. Näiteks kohtuotsuses Portugal Telecom[14] leidis Euroopa Kohus, et õigust kogu sisendkäibemaks maha arvata ei või piirata ainuüksi seetõttu, et riigisisestes õigusnormides on asjaomased maksustatavad tehinguid määratletud põhitegevusala suhtes kõrvaltegevusena,[15] samas kui kohtuotsuses Becker[16] asus ta seisukohale, et asjaolu, et riigisiseste tsiviilõigusnormide kohaselt peab ettevõtja kandma kulud, mis on seotud tema organite huvide kaitsega kriminaalmenetluses, ei puutu selle kaitsega seotud tehingute kvalifitseerimisel asjasse.[17] Kohtuotsuses PPG Holdings[18] mainis Euroopa Kohus, analüüsides võimalust arvata maha pensionifondi toimimise tagamiseks osutatud teenuste ostmise kulu, et maksukohustuslasest valdusettevõtjal on seadusest tulenev kohustus moodustada see pensionifond oma ettevõtjate töötajatele. Minu hinnangul ei etendanud see seadusest tulenev kohustus Euroopa Kohtu hinnangu andmisel otsustavat rolli, sest ta täpsustas, et sellise kulu võib maha arvata, *kui see kuulub* kõnesoleva ettevõtja *üldkulude hulka*.[19]

9 Vt kohtuotsus Voestalpine Giesserei Linz (punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 Vt 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Otsese ja vahetu seose esinemiseks peavad varem ostetud teenuste soetamiskulud sisalduma vastavalt kas konkreetse hilisema tehingu või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (vt 25. novembri 2021. aasta kohtuotsus Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Vt käesoleva ettepaneku punkt 15.

13 Vt 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 45).

15 Sel juhtumil oli tegemist teenustega, mida ettevõtja ostis valdusühingu Portugal Telecom konsultantidelt käibemaksuga maksustatavana ja lasi arved tasuda oma tütarettevõtjatel. Selle kohtuasja asjaolud erinevad siiski asjaoludest, mis on kõne all käesolevas kohtuvaidluses, sest asjaomased riigisisesed õigusnormid ei puudutanud ostutehingute *maksustamist*, vaid lihtsalt nende *kvalifitseerimist*.

16 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus (C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 32).

17 Sel juhtumil oli tegemist olukorraga, kus ühe osaühingu juhatuse liige ja enamusosanik W. Becker ostis advokaaditeenust, sest tema ja ühe teise juhatuse liikme suhtes alustati kriminaalmenetlust riigihanke raames altkäemaksu andmise või sellele kaasaaitamise tunnustel.

18 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus (C-26/12, EU:C:2013:526, punkt 25).

19 Ammendava käsitluse huvides pean vajalikuks osundada seda viimast punkti, mille kohaselt „[täitis PPG s]eda fondi asutades […] tööandjana talle seadusest tulenevat kohustust ja kui sellega seoses omandatud teenuste kulud kuuluvad tema üldkuludesse[–] mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul[–], moodustavad need PPG toodete hinna ühe koostisosa“.

21. Käsitletaval juhul peavad asjaomased asutused põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormide kohaselt esiteks selleks, et saada tervishoiuteenuste osutamise luba, vastama tehnilistele ja materiaalsetele miinimumnõuetele, mistõttu on neil kohustus soetada, parandada, üle vaadata ja hooldada selleks vajalikku varustust,[20] ning teiseks peavad need asutused selleks, et suuta tagada lisateenuste osutamine, vastama tervishoiuteenuste osutamiseks nõutavatele tingimustele.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seega käesoleva ettepaneku punktides 16 ja 17 meenutatud kohtupraktika kohaselt kontrollima, kas juhul, kui puudub otsene ja vahetu seos varem ostetud teenuste ja selliste järgnevate tehingute vahel, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, on mainitud teenused hõlmatud põhikohtuasja kassaatori üldkuludega, mistõttu tuleb neid pidada tema tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste hinna komponendiks. Ehkki see on nii, peab Euroopa Kohus selleks, et eelotsusetaotluse esitanud kohus saaks põhikohtuasja faktilisi asjaolusid hinnates teha selles küsimuses lõpliku otsuse, andma viimasele vajalikud juhised.

23. Kõigepealt märgin, et seos, mille see kohus on oma eelotsusetaotluses välja toonud, ei puuduta mitte *kaubanduslikku seost* varasemate tehingute ja järgnevate tehingute vahel, vaid *õiguslikku seost*, st käsitletavate õigusnormidega põhikohtuasja kassaatorile kehtestatud kohustust soetada teatav hulk kaupu ja teenuseid, et olla suuteline osutama tervishoiuteenuseid ja kaudselt lisateenuseid.

24. Sellega seoses leian, et ainuüksi õigusliku ostukohustuse olemasolu ei ole piisav asjaolu, et tekitada otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega, võttes arvesse Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt tuleb seda seost hinnata asjaomaste tehingute *objektiivse sisu* põhjal.[21]

25. Põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisesed õigusnormid on siiski üks asjaolu teiste hulgas, mida tuleb selle otsese ja vahetu seose hindamisel arvesse võtta, mistõttu võib asjaomaste kaupade ja teenuste – mis on nende õigusnormide kohaselt kohustuslikud, et saada tervishoiuteenuste osutamise luba – soetamiskulud lugeda nende samade teenuste *tarbeks* tehtud kuludeks. Käsitletava juhtumi asjaoludel ei ole tähtis mitte niivõrd õigusnormidega kehtestatud kohustuse olemasolu, vaid pigem asjaolu, et mainitud õigusnormide kohaselt soetatakse need kaubad ja teenused tervishoiuteenuste osutamise *tarbeks*.[22]

26. See järeldus peab paika ka siis, kui – nagu väidab põhikohtuasja kassaator ja tingimusel, et seda kontrollib eelotsusetaotluse esitanud kohus, – liigitatakse mõned tema osutatavad teenused, mis ei ole käibemaksuvabad, *tervishoiuteenusteks* sellele vaatamata, et need on maksustatud käibemaksuga, ja need kuuluvad seega kõnesoleva õigusnormidega kehtestatud kohustuse

[20] Lisaks, nagu on märgitud eelotsusetaotluses, on määruse nr 92/2012 § 1 lõikes 1 ette nähtud üldnõuded *meditsiiniasutuste* varustusele ning selle paragrahvi lõike 2 punktis c *haiglateenust osutavate meditsiiniasutuste* varustusega seotud lisanõuded. Selle määruse eri lisades on kirjeldatud eri liiki meditsiiniasutuste varustusele ja nende teenustele esitatavaid nõudeid.

[21] Vt käesoleva ettepaneku punktid 17 ja 19. Niisugune seisukoht on minu arvates kooskõlas ka käesoleva ettepaneku punktis 20 esitatud Euroopa Kohtu praktikaga.

[22] Teiste sõnadega, kuna see, et need kaubad ja teenused soetatakse tervishoiuteenuste osutamise tarbeks, on kindlaks määratud otse õigusnormidega nende (võimalikust) kasutamisest lähtuvalt, võib eeldada, et need kaubad ja teenused on mõeldud asjaomase tegevuse tarbeks.

kohaldamisalasse. Niisugusel juhul võib kulud nende kaupade ja teenuste ostmiseks jaotada ühelt poolt käibemaksust vabastatud tervishoiuteenuste ja teiselt poolt käibemaksuga maksustavate tervishoiuteenuste vahel ning vastava osa maha arvata.[23]

27. Teistmoodi on aga *lisateenustega*. Isegi eeldusel, et tervishoiuteenuste osutamine on nende lisateenuste osutamiseks vajalik, olen ma seisukohal, et kuna põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud kohustus on minu hinnangul ette nähtud ainult seoses tervishoiuteenustega, mitte aga lisateenustega, siis ei saa eeldada, et kaubad ja teenused, mille soetamise kohustuse on sätestatud seaduses, on mõeldud lisateenuste osutamise tarbeks. Seos ühelt poolt varem soetatud kaupade ja teenuste ning teiselt poolt hiljem osutatud lisateenuste vahel ei ole nimelt piisavalt otsene ja vahetu, mis tähendab, et kulutusi nende kaupade ja teenuste soetamiseks ei saa samastada üldkuludega ainuüksi põhjusel, et nende soetamine on riigisiseste õigusnormidega ette nähtud.[24]

28. Igal juhul ei ole asjaolu, et õigusnormidega kehtestatud kohustus ei võimalda automaatselt tuvastada otsest ja vahetut seost põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormidega ette nähtud sisendkäibemaksuga maksustatud ostutehingute ja järgnevate müügitehingute vahel, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, takistuseks sellele, et niisuguse seose olemasolu tõendatakse igal üksikul juhul eraldi käesoleva ettepaneku punktides 16–20 viidatud Euroopa Kohtu praktikas kindlaks määratud põhimõtete kohaselt. Kuna osa vaidlusaluseid kaupu ja teenused on vajalikud ka lisateenuste osutamiseks, on nende soetamisel otsene ja vahetu seos asjaomaste tegevusaladega, mis tähendab, et nende kaupade ja teenuste osas võib kasutada mahaarvamisõigust. Leian, et määrava tähtsusega asjaolu sellega seoses, et varem tehtud ostutehingutest tuleneb vastavas osas mahaarvamisõigus järgnevate müügitehingute puhul, ei ole – vastupidi sellele, mida minu hinnangul arvab eelotsusetaotluse esitanud kohus, – varem soetatud kaupade ja teenuste tegelik või regulaarne kasutamine, vaid pigem sellise kasutamise *võimalus*.[25]

29. Eeltoodud analüüsi põhjendatus on minu arvates veelgi selgem juhul, kui võtta arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu näidet, milleks on defibrillaatori ost kohustusliku varustusena intensiivraviosakonnale (ja seega tervishoiuteenuse osutamiseks).

30. Ühelt poolt on väga vähe tõenäoline, et defibrillaatorit võiks pidada millekski, mis on seotud põhikohtuasja kassaatori kogu majandustegevusega. Seos selle seadme ostmise ja teatavate hiljem osutatud teenuste – näiteks kliiniliste uuringute tegemine või arstide koolituspraktika (lisateenused) –, vahel ei ole ilmne. Seda seost ei saa seega eeldada teenuste puhul, milleks ei ole

[23] Kuna kaubad ja teenused, mis tuleb seaduse alusel soetada, ei ole seotud põhikohtuasja kassaatori kogu tegevusega, peab ta niisiis kirjeldatud olukorras tõendama, et need kaubad või teenused on mõeldud tema tervishoiuteenuste osutamise tarbeks. Seejuures on otsustava tähtsusega tõendamiskoormist käsitlevad õigusnormid, mis kuuluvad menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt riigisisese õiguse kohaldamisalasse, ilma et see piiraks võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtte kohaldamist. Kui esialgu lasub see tõendamiskoormis maksukohustuslasel, kes peab esitama asjaolud, mis võimaldavad tuvastada, et esineb otsene ja vahetu seos sisendkulude – mida ta soovib maha arvata – ja käibemaksuga maksustatavate järgnevate müügitehingute vahel, mille tarbeks ta need kulud on teinud, võib juba ainuüksi selle seaduses sätestatud kohustuse olemasolu, millest endast kõnealune otstarve tuleneb, olla piisav, et tõendamiskoormis läheb üle maksuhaldurile.

[24] Teisisõnu – nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades rõhutas – ei piisa ainuüksi asjaolust, et meditsiiniasutus saab tegeleda oma põhitegevusega (milleks on käibemaksust vabastatud tehingute tegemine) ainult siis, kui soetab teatavad kaubad ja teenused, ning niisuguse seose esinemise tõendamiseks ei piisa sellest, et ta võib lisaks tegeleda maksustatavate tehingute tegemisega seotud tegevusaladega.

[25] Lisaks tuleb seoses varasemate ostutehingute kulude jaotamise meetodeid või kriteeriume, siis kuna käibemaksudirektiivis puuduvad sõnaselgelt sätestatud reeglid, peavad liikmesriigid direktiivi artikli 173 lõikes 2 ning artiklites 174 ja 175 kindlaks määratud juhiste ja meetodite kohaselt tagama, et sisendkäibemaksu mahaarvamine oleks lubatud ainult nende tehingute summa osas, mille puhul võib käibemaksu maha arvata (vt selle kohta eelkõige Terra, B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, eelkõige lk 1124).

debifrillaatorit ühelgi juhul tarvis ja mille puhul piirdub ainus seos selle seadme ostuga asjaolus, et neid teenuseid saab osutada ainult kombinatsioonis tegevusega, mille puhul võib nimetatud seadet vaja olla.

31. Teiselt poolt ei saa välistada, et defibrillaatorit võidakse kasutada käibemaksuga maksutataval raviprotseduuril, mille näiteks on günekoloogiline tervishoiuteenus üldnarkoosis, mida põhikohtuasja kassaator oma kirjalikes seisukohtades mainib. Niisuguses olukorras võib üks ja sama varustus – ehkki see on mõeldud kasutamiseks sagedamalt intensiivraviüksuses kui günekoloogiaosakondades –, teisel mainitud juhul olla vajalik kui varustus, mida *võidakse* vajaduse korral kasutada, mistõttu esineb selle ostu ja mainitud tegevusala vahel seos.[26] Nagu ilmneb eelkõige kohtuotsusest Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments[27], ei pea seos varasema ostutehingu ja järgnevate müügitehingute vahel olema ainuvõimalik ning seosega võib olla tegemist ka sellise varasema tegevuse osas, millest on kasu muude järgnevate müügitehingute puhul või muudele isikutele.[28]

32. Kokkuvõttes olen arvamusel, et käibemaksudirektiivi artikli 173 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et pelgalt seetõttu, et maksukohustuslase kulud niisuguste kaupade või teenuste soetamiseks, mis kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt kujutavad endast minimaalset tehnilist ja materiaalset varustust tegutsemiseks tegevusaladel, mille puhul puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (käsitletaval juhul tervishoiuteenuste osutamine), ei saa neid kulusid käsitada üldkuludena, millel on otsene ja vahetu seos selle maksukohustuslase kogu majandustegevusega ning mille puhul on seega õigus käibemaks vastavas osas maha arvata, sh niisuguse tehingu tegemisel, mille puhul võib käibemaksu maha arvata ja milleks on vaja luba tegutseda tegevusaladel, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, v.a juhul kui on tõendatud, et neil kaupadel ja teenustel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega.

Ettepanek

33. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 173 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

pelgalt seetõttu, et maksukohustuslase kulud niisuguste kaupade või teenuste soetamiseks, mis kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt kujutavad endast minimaalset tehnilist ja materiaalset varustust tegutsemiseks tegevusaladel, mille puhul puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (käsitletaval juhul tervishoiuteenuste osutamine), ei saa neid kulusid käsitada üldkuludena, millel on otsene ja vahetu seos selle maksukohustuslase kogu majandustegevusega ning mille puhul on seega õigus käibemaks vastavas osas maha arvata, sh niisuguse tehingu

[26] Ilmselgelt on niisugusel juhul põhikohtuasja kassaatori kohuseks tõendada, et seda defibrillaatorit saab tema tervishoiutegevuse raames kasutada.

[27] Vt 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 40).

[28] Sel juhtumil oli üks kontserni Iberdrola kuuluv äriühing teinud esiteks kolmanda äriühingu vahendusel ühe Bulgaaria kohaliku omavalitsuse pumbajaama renoveerimistöid ja teiseks kavatsenud ehitada selle pumbajaamaga ühendatavaid hooneid. Ehkki need tööd tõid kasu ka asjaomasele kohalikule omavalitsusele, leidis Euroopa Kohus siiski, et need olid vähemalt osaliselt vajalikud ka selle äriühingu ehitavate hoonete tarbeks, mistõttu võib tal lubada nende tööde kuludele vastavas osas kasutada mahaarvamisõigust tema kõnesolevate kinnisvaratehingute puhul.

tegemisel, mille puhul võib käibemaksu maha arvata ja milleks on vaja luba tegutseda tegevusaladel, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, v.a juhul kui on tõendatud, et neil kaupadel ja teenustel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega.