

62015CC0573

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOLZI

esitatud 20. oktoobril 2016 (1)

Kohtuasi C-573/15

Belgia riik

versus

Oxycure Belgium SA

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia))

„Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Neutraalse maksustamise põhimõte — Hapnikravi — Vähendatud käibemaksumäär — Hapnikuballoonid ja -mahutid — Harilik käibemaksumäär — Hapnikukontsentraator — Mõiste „puue““

I. Sissejuhatus

1.

Kas hapnikukontsentraatori müügi ja/või rendile andmise suhtes, arvestades neutraalse maksustamise põhimõtet, on liikmesriigil lubatud kohaldada käibemaksu 21 protsendist harilikku määra, kui meditsiiniliste hapnikuballoonide müügi suhtes kohaldab ta 6 protsendist vähendatud määra?

2.

Niisugune on sisuliselt eelotsuse küsimus, mille Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) Euroopa Kohtule esitas ja mille ese on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (2), mida on muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ (3) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 98 lõigete 1 ja 2 ning käibemaksudirektiivi III lisa punktide 3 ja 4 ning neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendamine.

3.

See taotlus on esitatud Belgia riigi ja Oxycure Belgium SA (edaspidi „Oxycure“) vahelise kohtuvaidluse raames, milles käsitletakse hapnikukontsentraatorite ja hapnikravi tarvikute müügi ja/või rendi andmise maksustamist käibemaksuga.

4.

Hapnikukontsentraatorid on meditsiiniseadmed, mis toimivad elektriga ja mille põhimõte on kontsentreerida hapnikku välisõhust, et kõrvaldada sellest lämmastik, võimaldades niiviisi suuremat hapniku kontsentratsiooni. (4) Seda liiki seadmed hõlmavad ühte hapniku kontsentreerimiseks mõeldud osa ja ninapihustit või hapnikumaski ja hapnikutoru, mis

moodustavad seadmete lahutamatu osa. Hapnikukontsentraatoritega on võimalik teha kodust hapnikravi patsientidel, kes kannatavad hingamispuudulikkuse või mõne muu hapnikravi nõudva raske vaeguse all ja kelle seisund ei saa enam paraneda aerosoolide või bronhilõõgastite kasutamisega.

5.

Põhikohtuasja toimikust nähtub, et ajavahemikus 1. oktoobrist 2007 kuni 31. märtsini 2010 kohaldas Oxycure hapnikukontsentraatorite ja tarvikute rendile andmise ja müügi suhtes 6protsendist vähendatud käibemaksumäära, mida Belgia Kuningriik otsustas rakendada mõnede meditsiinitarvete, -kaupade või -seadmete tarnimisel ja/või rendile andmisel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikele 2 ja III lisale. Belgia maksuhalduri sõnul oleks Oxycure pidanud kohaldama siiski 21protsendist harilikku maksumäära vastavalt kuninga 20. juuli 1970. aasta dekreedile nr 20 käibemaksumäärade kindlaksmääramise ning nende alusel kaupade ja teenuste klassifitseerimise kohta. (5) Belgia maksuhaldur tegi Oxycure'ile seetõttu ettekirjutuse, millega temalt nõutakse umbes 1300000 euro suuruse käibemaksu ja sissenõutavalt summalt arvestatud 10protsendise trahvi tasumist.

6.

Tribunal de première instance de Namur (Namur'i esimese astme kohus, Belgia) rahuldab 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsusega Oxycure'i kaebuse Belgia maksuhalduri otsuse peale ja muutis seda otsust. Sisuliselt vastavad hapnikukontsentraatorid selle kohtuotsuse kohaselt kuninga dekreeidi nr 20 tabelis A ette nähtud XXIII jaotise „Muu“ punkti 2 määratlusele, mida kohaldatakse „muule kaasaskantavale või kehasse implanteeritud füüsilisi puudeid kompenseerivale abivahendile“, mille tõttu on võimalik kohaldada nende abivahendite müügi- ja/või renditehingute suhtes 6protsendist vähendatud maksumäära.

7.

Belgia riik esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

8.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus nendib, et hapnikukontsentraatorid on sarnaselt meditsiinilistele hapnikuballoonidele ja meditsiinilise vedela hapniku mahutitele üks kolmest turul kättesaadavatest hapniku vahenditest ning et kõik need vahendid on omavahel asendatavad ja/või üksteist täiendavad. Ühelt poolt viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus nimelt Centre fédéral d'expertise des soins de santé belge'i (Belgia föderaalne ravikeskus) aruandele, mille kohaselt on iga vahend kättesaadav suuremõõtmelise kohapealse vahendina ja kaasaskantava väikesemõõtmelise vahendina. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et aruandest nähtub veel, et patsiendi jaoks on kliinilise toimivuse seisukohast hapnikuga ravimise viisid omavahel võrdväärsed, nii et 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. Teisalt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kohustuslikku ravikindlustust reguleerivad Belgia õigusnormid kinnitavad nende hapniku varustamise vahendite täielikku omavahelist asendatavust, sest hapnikuballoon sisaldub rikke parandamise korral hüvitatavas hapnikukontsentraatori hinnas.

9.

Neil asjaoludel ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kindel, kas – isegi kui ükski kuninga dekreedid nr 20 tabeli A lahter ei viita otseselt hapnikukontsentraatoritele –, tuleb igal juhul arvestada, 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.

10.

Kuna vastus sellele küsimusele eeldab liidu õiguse tõlgendamist, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõigetega 1 ja 2, koostoimes käibemaksudirektiivi 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?“

11.

Oxycure, Belgia Kuningriik ja Euroopa Komisjon käsitlesid seda küsimust kirjalikes seisukohtades. Menetlusosaliste seisukohad ja nende vastused Euroopa Kohtu küsimustele kuulati ära kohtuistungil, mis toimus 19. septembril 2016.

II. Analüüs

12.

Vastus eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele tuleb minu arvates esitada kahes jaos. Ühelt poolt tuleb kindlaks teha, kas sellised hapnikukontsentraatorid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saavad kuuluda käibemaksudirektiivi III lisa punkti 3 või punkti 4 – millele mõlemale on Euroopa Kohtule esitatud küsimuses viidatud –, kohaldamisalasse. Kui see nii on, siis ei tõusetu nimelt enam küsimus, kas neutraalse maksustamise põhimõte näeb ette, et 6protsendine vähendatud käibemaksumäär, mis on kohaldatav mahutites oleva gaasilise või vedela meditsiinilise hapniku müügile, laieneb ka hapnikukontsentraatorite müügile ja/või rendile andmisele. Teisalt, kui hapnikukontsentraatorite suhtes ei saa kohaldada vähendatud käibemaksumäära käibemaksudirektiivi III lisa punkti 3 või punkti 4 alusel, mis näib olevat eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaudne eeldus, tuleb välja selgitada, kas neutraalse maksustamise põhimõte võib siiski kohustada Belgia Kuningriiki seda määra kohaldama hapnikukontsentraatorite tarnele ja/või rendile andmisele, sest patsiendi seisukohast on hapnikukontsentraatorid asendatavad mahutites tarnitava gaasilise või vedela meditsiinilise hapnikuga.

A. Käibemaksudirektiivi III lisa punktide 3 ja 4 kohaldamine

13.

Oluline on meenutada, et käibemaksudirektiivi artiklis 96 on täpsustatud, et iga liikmesriik määrab kindlaks „hariliku“ käibemaksumäära, mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.

14.

Erandina sellest põhimõttest annab artikli 98 lõige 1 liikmesriikidele võimaluse kohaldada kas üht või kaht vähendatud käibemaksumäära. Käibemaksudirektiivi artikli 98 lõike 2 esimese lõigu järgi võib neid vähendatud määrasid kohaldada üksnes selle direktiivi III lisas nimetatud rühmadesse

kuuluvate kaubatarnete ja teenuste suhtes. (6)

15.

Selle lisa punktis 3, millele on eelotsuse küsimuses viidatud, on sätestatud „farmaatsiatooted, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks“. Sama lisa punktis 4, millele on eelotsuse küsimuses samuti viidatud, on sätestatud „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“. (7) [täpsustatud tõlge]

16.

Kui käibemaksudirektiivi III lisa punkt 3 lubab kohaldada vähendatud käibemaksumäära niisuguste „farmaatsiatoodete“, st lõpptoodete tarnele, mida võib kasutada vahetult lõpptarbija, siis selle lisa punkt 4 nimetab eriotstarbeliseks kasutuseks mõeldud meditsiiniseadmeid. (8)

17.

Eranditena põhimõttest, mille kohaselt liikmesriigid kohaldavad käibemaksuga maksustatavatele tehingutele harilikku käibemaksumäära, tuleb käibemaksudirektiivi III lisa punkte 3 ja 4 tõlgendada täht-tähelt. (9)

18.

Euroopa Kohus on juba esiteks otsustanud, et käibemaksudirektiivi III lisa punktid 3 ja 4 ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele, mistõttu tuleb neid tõlgendada kogu Euroopa Liidus autonoomselt ja ühetaoliselt, ning teisalt, et selles lisas ja eelkõige nendes punktides kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada lähtuvalt nende mõistete tavalisest tähendusest. (10)

19.

Sellega seoses nähtub toimikust ja Belgia valitsuse seisukohtadest, et mahutites tarnitava gaasilise või vedela meditsiinilise hapniku suhtes kohaldatakse Belgias 6protsendist vähendatud käibemaksumäära vastavalt kuninga dekreedid nr 20 tabelis A ette nähtud XVII jaotise punkti 1 alapunktile a, millega on võetud üle käibemaksudirektiivi III lisa punkt 3. Teisisõnu peetakse meditsiinilist hapnikku ravimiks ja „farmaatsiatooteks“ laiemalt käibemaksudirektiivi III lisa punkti 3 tähenduses.

20.

Leian, et erinevalt mahutites tarnitavast meditsiinilisest hapnikust – sarnaselt seisukohale, mida on selgitanud kõik pooled kohtuistungil Euroopa Kohtus –, ei kuulu aga sellist liiki hapnikukontsentraatorid, mis on kõne all põhikohtuasjas, mõiste „farmaatsiatooted“ alla käibemaksudirektiivi III lisa punkti 3 tähenduses.

21.

See seisukoht tugineb peamiselt 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsusele komisjon vs. Hispaania (C-360/11, EU:C:2013:17, punktid 63, 64 ja 71). Euroopa Kohus on selles kohtuotsuses täpsustanud, et kuigi nende mõistete tavalisest tähendusest lähtudes hõlmavad „farmaatsiatooted“ inimtervishoius kasutatavaid ravimeid, ei hõlma need aga kõiki inimeste või loomade raviks kasutatavaid meditsiiniseadmeid, muid seadmeid, tarvikuid või materjale. Kui käibemaksudirektiivi III lisa punkt 3 nimetaks nimelt kõiki meditsiiniseadmeid või -tarvikuid sõltumata nende sihtotstarbest,

võetaks selle tulemusel tähendus sama lisa punktilt 4. Teisisõnu ei võimalda käibemaksudirektiivi III lisa punkt 3 minna mööda nimetatud punktis 4 ette nähtud ammendavast loetelust ega luba liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära meditsiiniseadmete või -tarvikute suhtes sõltumata nende konkreetsest sihtotstarbest. Peale selle, kui põhikohtuasjas kõne all olevaid hapnikukontsentraatoreid võib patsient rentida ja nendega saab teenust osutada mitu korda, on farmaatsiatooted kaubad, mida tarnitakse ja määratakse üldjuhul individuaalseks, ainuisikuliseks ja ühekordseks kasutamiseks.

22.

Seega leian, et ainult käibemaksudirektiivi III lisa punkt 4 saab olla asjakohane eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastamiseks.

23.

Mis puudutab seda käibemaksudirektiivi III lisa punkti, siis nagu eelnevalt mainitud, käsitleb see ainult teatud konkreetse sihtotstarbega meditsiiniseadmeid või -tarvikuid. Ühelt poolt on selles punktis nimetatud meditsiiniseadmeid ja -tarvikuid, mida „tavapäraselt kasutatakse puuete leevendamiseks või ravimiseks“, ja seega ei ole viidatud toodetele, mida üldjuhul kasutatakse teistel eesmärkidel. (11) Teisalt, nagu Euroopa Kohus on otsustanud 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Hispaania (C-360/11, EU:C:2013:17, punktid 85–88), puudutab käibemaksudirektiivi III lisa punkt 4 „üksnes“ puuetega inimeste „isiklikuks“ tarbeks kasutatavaid meditsiiniseadmeid ja -tarvikuid, mitte aga üldiseks kasutamiseks ette nähtud seadmeid ja tarvikuid, mida kasutavad haiglad ja tervishoiuteenistused. See piirang, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse juhul, kui kasutamine toimub üksnes lõpptarbijate isiklikuks tarbeks, on kooskõlas käibemaksudirektiivi III lisa sotsiaal-majandusliku eesmärgiga vähendada mõnede eriti vajalikeks peetavate kaupade maksumust. (12)

24.

On kahetsusväärne, et olukorras, kus käibemaksudirektiivis ei ole määratletud mõisteid „puue“ ja „puuetega inimesed“ ning direktiivis ei viidata nende mõistete tähenduse kindlaks tegemiseks liikmesriikide õigusele, ei ole Euroopa Kohus saanud neis kohtuasjades võimalust nende mõistete täpseks piiritlemiseks, eriti mis puudutab nende mõistete eristamist mõistetest „haigus“ ja „haiged“.

25.

Seoses nõukogu 27. novembri 2000. aasta direktiivi 2000/78/EÜ, millega kehtestatakse üldine raamistik võrdseks kohtlemiseks töö saamisel ja kutsealale pääsemisel, (13) tõlgendamisega ja pärast seda, kui liit ratifitseeris Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni puuetega inimeste õiguste konventsiooni (14), täpsustas Euroopa Kohus, et mõistet „puue“ tuleb mõista nii, et see hõlmab püsivast füüsilisest, vaimsest või psüühilisest vaegusest tingitud piirangut, mis võib koostoimes erinevate takistustega tõkestada asjaomase isiku täielikku ja tõhusat osalemist töölus teiste töötajatega võrdsetel alustel. (15)

26.

Euroopa Kohus täpsustas veel selle kohta, et kuigi mõiste „puue“ erineb mõistest „haigus“ või „rasvumus“, siis haigus või selline rasvumus, millega kaasneb eelkõige püsivatest füüsilistest, vaimsetest või psüühilistest vaegustest tingitud pikaajaline piirang, mis võib koostoimes erinevate takistustega tõkestada täielikku ja tõhusat osalemist töölus teistega võrdsetel alustel, kuulub seega mõiste „puue“ alla direktiivi 2000/78 tähenduses (16).

27.

Mõiste „puue“ selline määratlus ja selline ulatus, mis põhinevad direktiivis 2000/78 sisalduva mõiste tõlgendusel kooskõlas Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni puuetega inimeste õiguste konventsiooni sätetega, on minu arvates asjakohased selle sama mõiste tõlgendamiseks seoses käibemaksudirektiivi III lisa punktiga 4.

28.

Nagu Euroopa Kohus on märkinud direktiivi 2000/78 (17) tõlgendamisel, kuulub käibemaksudirektiiv nimelt „iseseisvat elu ning sotsiaalset kaasatust, tööd ja tööhõivet puudutav[ate]“ liidu aktide hulka, mis on loetletud Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni konventsiooni Euroopa Ühenduse nimel heakskiitmise otsuse II lisa liites ja mis on käsitletud ÜRO konventsioonis reguleeritud küsimusi.

29.

Nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades õigesti väitis, on mõistele „puue“ iseloomulik selle püsivus, millele vastandub eelkõige aeg?ajalt esinevast või mööduvast haigusest tulenev teatud võimaluste vähenemine.

30.

Arvestades teavet, mille on esitanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, ja menetluspoolte seisukohti, vastavad põhikohtuasjas kõne all olevad hapnikukontsentraatorid minu arvates ainult kahele käibemaksudirektiivi III lisa punktis 4 nimetatud kolmest kriteeriumist, mida tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski kontrollida.

31.

Esimese kriteeriumi puhul on võimalik möönda, nagu väidab Oxycure kohtuistungil, et „tavapäraselt kasutatakse [neid tarvikuid] puuete leevendamiseks või ravimiseks“ (18) käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 tähenduses. Nimelt ilmneb, et need meditsiiniseadmed on kohandatud eelkõige niisuguse tõsise hingamispuudulikkusega toimetulekuks ja selle leevendamiseks, mis on pikaajaline ja sageli pöördumatu, mille tõttu alternatiivne ravi ei ole enam tõhus, nagu kroonilise obstruktiivse kopsuhaiguse või kaugele arenenud staadiumis tsüstilise fibroosi (19) korral.

32.

Kuninga dekreedid nr 20 tabelis A ette nähtud XXIII jaotise „Muu“ punkt 2 tundub selles osas olevat kooskõlas selle kriteeriumiga käibemaksudirektiivi III lisa punktis 4. Belgia Kuningriigi otsus kohaldada 6protsendist vähendatud käibemaksumäära kehtib nimelt üksnes „füüsilisi puudeid kompenseerivate“ tarvikute müügi või rendile andmise suhtes, st vastavalt põhikohtuasjas esitatud asjaoludele ja andmetele tarvikute suhtes, mida üldjuhul kasutatakse puuete ravimiseks või leevendamiseks.

33.

Määrsõna „tavapäraselt“ kasutamisega käibemaksudirektiivi III lisa punktis 4 välistas liidu seadusandja selgelt võimaluse (mis oleks olnud kategoorilisem), et vähendatud käibemaksumäära saab kohaldada meditsiiniseadmete müügi ja/või rendile andmise suhtes vaid tingimusel, et neid seadmeid kasutatakse ainult või üksnes puuete leevendamiseks või ravimiseks. Määrsõna

„tavapäraselt“ asutamisega soovis liidu seadusandja järelikult hõlmata meditsiiniseadmeid ja muid tarvikuid, mida tavapäraselt ja üldiselt kasutatakse puute leevendamiseks või ravimiseks, ilma et oleks vaja analüüsida ühe või teise tarviku eripärast olukorda. (20)

34.

Pealegi ei ole põhikohtuasjas vaidlust, et meditsiinilise hapniku kõigi vahendite, sealhulgas hapnikukontsentraatorite, kättesaadavaks tegemine asjaomastele isikutele võib toimuda ainult pärast seda, kui arst on need välja kirjutanud. Sellises olukorras on põhimõtteliselt välistatud, et hapnikukontsentraatoreid kasutatakse tavapäraselt ja üldiselt niisuguste patoloogiliste seisundite hapnikraviga ravimiseks või leevendamiseks, mis ei kuulu mõiste „puue“ alla.

35.

Mis puudutab teist kriteeriumi, nimelt kasutamist puuetega inimeste „isiklikuks“ tarbeks, tundub ka see olevat täidetud, sest hapnikukontsentraatoreid saab asjaomane isik kasutada iseseisvalt kodus ja väljaspool kodu, ilma et oleks vaja kasutada vahendaja ja eelkõige tervishoiutöötaja teenuseid. Muidugi oli kohtuistungil Euroopa Kohtus täielikult selge, et Oxycure ja Belgia valitsus vaidlevad küsimuse üle, kas põhikohtuasjas kõne all olevaid hapnikukontsentraatoreid saab kvalifitseerida „kaasaskantavateks“ tarvikuteks kuninga dekreeedi nr 20 tabelis A ette nähtud XXIII jaotise „Muu“ punkti 2 tähenduses. Seda vaidlusküsimust ei saa siiski tõlgendada käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4, vaid liikmesriigi õiguse alusel, ja selle lahendamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne.

36.

Vaatamata sellele – käsitlen nüüd kolmandat kriteeriumi –, ei eelda käibemaksudirektiivi III lisa punkt 4 ainult seda, et meditsiiniseadmeid ja tarvikuid kasutatakse „tavapäraselt“ puute ravimiseks või leevendamiseks ning puuetega inimeste isiklikuks tarbeks, vaid ka seda, et neid kasutaksid „üksnes“ need isikud.

37.

See ainukasutamise kriteerium ei ole seotud tarvikute sihtotstarbega (milleks jääb „tavapäraselt“ kasutamine puute ravimiseks või leevendamiseks), vaid nende kasutamisega. Sellest minu arvates järeldub, et see kriteerium välistab käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 kohaldamisalast tarvikud, mida saavad kasutada muud isikud kui need, kes kannatavad puude all.

38.

See tõlgendus on kooskõlas vähendatud maksumäära sotsiaalmajandusliku eesmärgiga, mis seisneb selles, et soodustatakse võimalikult palju niisuguste isikute iseseisvust, kellel on puue, sealhulgas patoloogilise päritoluga puue.

39.

Sellega seoses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et käibemaksudirektiivi III lisaga taotletud eesmärgiga vähendada lõpptarbijate jaoks teatud esmatarbekaupade maksumust oleks vastuolus, kui juhul, kui toodet võib erineval viisil kasutada, sõltuks vähendatud käibemaksumäära kohaldamine iga tarnetehingu puhul sellest, milleks ostja toodet konkreetselt kasutab. (21) Sellisel juhul oleks maksuhalduril võimatu kontrollida, kas vähendatud käibemaksumäära kohaldamine on kõigil juhtudel põhjendatud, mis võiks suurendada või soodustada kuritarvitamisi või maksustamise vältimist.

40.

Nagu komisjon on väitnud, on aga tõenäoline, et hapnikukontsentraatoreid kasutavad isikud, kes ei kannata puude all, vaid eelkõige isikud, kes kannatavad ajutiste hingamishaiguste all.

41.

Seega leian, et põhikohtuasjas kõne all olevad hapnikukontsentraatorid ei kuulu käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 kohaldamisalasse – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul –, kuna ilmneb, et selliseid tarvikuid ei kasuta üksnes puuetega inimesed.

B. Neutraalse maksustamise põhimõtte

42.

Kas vaatamata sellele võib neutraalse maksustamise põhimõtte tõttu siiski kuuluda nende tarvikute suhtes kohaldamisele vähendatud käibemaksumäär, nagu küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus?

43.

Minu arvates see nii ei ole.

44.

Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, ei võimalda neutraalse maksustamise põhimõtte nimelt laiendada vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala, kui see ei ole ühemõtteliselt sätestatud. (22) Teisisõnu võimaldab see põhimõtte laiendada vähendatud käibemaksumäära kohaldamisala üksnes ühemõttelise sätte esinemisel. Käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 alusel on aga ühemõtteliselt välistatud, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse meditsiiniseadmetele ja ?tarvikutele, mida ei kasuta üksnes puuetega inimesed.

45.

Teistsuguse otsuse korral kaldutaks kõrvale sellest põhimõttest – mille kohaselt liikmesriigid kohaldavad käibemaksuga maksustatavatele tehingutele harilikku käibemaksumäära – tehtavate erandite täht?tähtelt tõlgendamisest ja kohaldamisest, mida Euroopa Kohus on korduvalt meenutanud. (23)

46.

Seetõttu, vastupidi sellele, mida annab mõista eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei võimalda neutraalse maksustamise põhimõtte minna mööda käibemaksudirektiivi III lisas loetletud erinevate kategooriate ulatusest või veelgi enam, seda ulatust tähelepanuta jätta.

47.

Kuigi käibemaksudirektiivi III lisa punktide 3 ja 4 sõnastuse ning struktuuri analüüsi tulemusel ei saa hapnikukontsentraatorite rendile andmine ja/või müük kuuluda neist punktidest kummagi alla, ei luba neutraalse maksustamise põhimõtte seda analüüsi eirata.

48.

Nagu Euroopa Kohus on käibemaksuvabastuste puhul juba korduvalt otsustanud, ei ole

neutraalse maksustamise põhimõtte esmase õiguse norm, mis võimaldab kindlaks määrata maksuvabastuse kehtivust, vaid tõlgendamispõhimõtte, mida tuleb kohaldada paralleelselt põhimõttega, mille kohaselt tuleb maksuvabastusi tõlgendada täht-tähele. (24)

49.

Minu hinnangul ei ole mingit takistust kanda see üldine neutraalse maksustamise põhimõtte ulatuse tõlgendus üle selle põhimõtte seostele vähendatud käibemaksumäära korraga, mille puhul on täht-täheleline tõlgendamine samuti nõutav.

50.

Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, säilitab neutraalse maksustamise põhimõtte neis seostes käibemaksu direktiivi III lisa ette nähtud vähendatud maksumäära korraga täiesti oma asjakohasuse, kui Euroopa Kohus ja siseriiklikud kohtu peavad konkreetsel juhul kontrollima, kas nimetatud põhimõtet on järgitud liikmesriigi poolt tehtud seadusliku otsuse puhul kohaldada valikuliselt vähendatud käibemaksumäära III lisa sama punkti teatud sama kategooria „mõnede konkreetsetele ja eriomastele osadele“. (25) Sellisel juhul on nimelt loogiline kontrollida, kas vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise tulemusel ei ole rikutud käibemaksudirektiivi III lisa loetletud samasse kategooriasse kuuluvate analoogiliste kaubatarvete või teenuste osutamise võrdset maksustamist. (26)

51.

Nagu eelnevalt märgitud, ei saa neutraalse maksustamise põhimõtet kasutada aga käibemaksudirektiivi III lisa nimetatud kategooriate eiramiseks, selleks et lisada nende kategooriate kohaldamisalasse kaubatarveid või teenuste osutamist, millesse need ei kuulu nimetatud kategooriate sõnastuse ja struktuuri analüüsi tulemusel.

III. Ettepanek

52.

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour d'appel de Liège'i (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ, artikli 98 lõigetega 1 ja 2 ning nimetatud direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega ei kohaldata vähendatud käibemaksumäära selliste hapnikukontsentraatorite tarne ja/või rendile andmise suhtes, nagu on kõne all põhikohtuasjas, sest need tarvikud ei ole farmaatsiatooted direktiivi 2006/112, mida on muudetud, III lisa punkti 3 tähenduses ja neid ei kasuta üksnes puuetega inimesed nimetatud lisa punkti 4 tähenduses; selle asjaolu peab põhikohtuasjas välja selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Neutraalse maksustamise põhimõtet ei saa tõlgendada nii, et see lubab eirata direktiivi 2006/112, mida on muudetud, III lisa punktides 3 ja 4 loetletud kategooriate kohaldamisala ning sätestada vähendatud käibemaksumäära niisuguste seadmete tarne ja/või rendile andmise suhtes, mis ei vasta nimetatud punktides sätestatud määratlustele.

(1) Algeel: prantsuse.

(2) ELT 2006, L 347, lk 1.

- (3) ELT 2006, L 384, lk 92.
- (4) Meenutan, et välisõhus on umbes 20% hapnikku ja umbes 80% lämmastikku.
- (5) Moniteur Belge, 31.7.1970, lk 7920.
- (6) Vt eelkõige kohtuotsused, 11.9.2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, punktid 21 ja 22) ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, punkt 33).
- (7) Kohtujuristi kursiiv.
- (8) Vt selle kohta kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania (C?360/11, EU:C:2013:17, punktid 47 ja 64).
- (9) Kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania (C?360/11, EU:C:2013:17, punktid 18, 20 ja 63).
- (10) Kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania (C?360/11, EU:C:2013:17, punktid 20 ja 63). Vt ka teise osa kohta kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon vs. Poola (C?678/13, ei avaldata, EU:C:2015:358, punktid 46 ja 47).
- (11) Kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon vs. Poola (C?678/13, ei avaldata, EU:C:2015:358, punkt 48).
- (12) Vt selle kohta kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania (C?360/11, EU:C:2013:17, punktid 48 ja 86).
- (13) EÜT 2000, L 303, lk 16; ELT eriväljaanne 05/04, lk 79.
- (14) Recueil des traités, köide 2515, lk 3. See konventsioon kiideti Euroopa Ühenduse nimel heaks nõukogu 26. novembri 2009. aasta otsusega 2010/48/EÜ (ELT 2010, L 23, lk 35).
- (15) Vt eelkõige kohtuotsused, 4.7.2013, komisjon vs. Itaalia (C?312/11, ei avaldata, EU:C:2013:446, punkt 56), 18.3.2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, punkt 76), 18.12.2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, punkt 53), ja 26.5.2016, Invamed Group jt (C?198/15, EU:C:2016:362, punkt 31).
- (16) Vt selle kohta kohtuotsused, 11.4.2013, HK Danmark (C?335/11 ja C?337/11, EU:C:2013:222, punktid 39–42 ja 47) ja 18.12.2014, FOA (C?354, EU:C:2014:2463, punktid 56–60). Kuigi see alati Euroopa Kohtu otsustest selgelt ei nähtu, peavad minu hinnangul nii füüsiline, vaimne, intellektuaalne või psüühiline puue kui ka piirang, mis selle all kannatavale isikutele kaasneb, olema püsiv ja selline, mis võimaldab eristada mõistet „puue“ mõistest „haigus“.
- (17) Vt kohtuotsused, 11.4.2013, HK Danmark (C?335/11 ja C?337/11, EU:C:2013:222, punkt 31) ja 18.3.2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, punkt 74).
- (18) Kohtujuristi kursiiv.
- (19) Tsüstiline fibroos on geneetiline ja päritav haigus, mille puhul on haaratud rakud, mis katavad selliseid erinevaid organeid nagu hingamisteed, kahjustades nende sekretsioone.

(20) Vt analoogia alusel seoses sama määrsõna kasutamisega käibemaksudirektiivi III lisa punktis 1, kohtuotsused, 3.3.2011, komisjon vs. Madalmaad (C-41/09, EU:C:2011:108, punkt 55) ja 12.5.2011, komisjon vs. Saksamaa (C-453/09, ei avaldata, EU:C:2011:296, punkt 45).

(21) Vt kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania (C-360/11, EU:C:2013:17, punktid 86 ja 87).

(22) Vt kohtuotsused, 5.3.2015, komisjon vs. Prantsusmaa (C-479/13, EU:C:2015:141, punkt 43), ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 51). Vt veel käibemaksuvabastustega seoses kohtuotsus, 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 40).

(23) Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania (C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 18) ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 38).

(24) Vt kohtuotsused, 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45), 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 40), 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 37), ja 17.3.2016, Aspiro (C-40/15, EU:C:2016:172, punkt 31).

(25) Vt selle kohta kohtuotsused, 8.5.2003, komisjon vs. Prantsusmaa (C-384/01, EU:C:2003:264, punktid 24–29), 3.4.2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punktid 42 ja 43), 6.5.2010, komisjon vs. Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253, punktid 28–30), 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punktid 44–46) ja 11.9.2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23).

(26) Kui erinevalt eelnevast analüüsist tuleb järeldada, et põhikohtuasjas kõne all olevad hapnikukontsentraatorid kuuluvad käibemaksudirektiivi III lisa punkti 4 kohaldamisalasse, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus sellega seoses välja selgitama, kas sellega, et Belgia Kuningriik teeb vahet kaasaskantavatel meditsiiniseadmetel ja kohapealsetel meditsiiniseadmetel (ainult esimeste tarne ja/või rendile andmise suhtes kohaldatakse 6protsendist vähendatud käibemaksumäära), on peetud silmas selle lisa punktis 4 ette nähtud kategooria „konkreetsed ja eriomaseid osi“ ning järgitud neutraalse maksustamise põhimõtet vastavalt juhiste, mis on esitatud käesoleva ettepaneku eelmises joonealuses märkuses mainitud kohtupraktikas.