

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

GERARD HOGAN

esitatud 23. septembril 2021(1)

Kohtuasi C-228/20

I GmbH

versus

Finanzamt H

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt b – Teatava meditsiinilise tegevuse vabastamine käibemaksust üldistes huvides – Mõiste „nõuetekohaselt tunnustatud asutused“ – Mõiste „sotsiaalsed tingimused, mis on võrreldavad avalik-õiguslike institutsioonide suhtes kohaldatavate sotsiaalsete tingimustega“

I. Sissejuhatus

1. Millistel asjaoludel on erahaiglal õigus kasutada avalik-õiguslike haiglate suhtes ette nähtud ravi- ja hooldusteenuste käibemaksuvabastust? Nagu edaspidi näeme, ei ole tegemist lihtsa küsimusega, kuid sisuliselt selline on käesolevas eelotsusetaotluses tõstatatud küsimus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkti b tõlgendamist. Just selles sättes on ette nähtud maksuvabastus teatavat liiki meditsiinasutuste osutatavate tervishoiuteenuste osas.

2. Käibemaksudirektiivi artiklis 132 ette nähtud maksuvabastused põhinevad poliitilistel kaalutlustel, mis ei ole omavahel tingimata täielikus kooskõlas. Nagu D. Berlin on märkinud, juhitud käibemaksu ühtlustamisel sageli väga praktilistest kaalutlustest, mis omakorda olid sageli tingitud riigisisest poliitilisest tegelikkusest ja piirkondlikest erisustest.(2)

3. Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa) on esitanud käesolevas asjas eelotsusetaotluse seoses vaidlusega, mille pooled on osaühing I ja Finanzamt H (H maksuamet, Saksamaa) ja mis puudutab I poolt maksustamisaastatel 2009–2012 osutatud haiglateenuste käibemaksust vabastamist. Täheldades teatavat pinget vaidlusaluste riigisiseste õigusnormide ja käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastuse vahel,

otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus küsida Euroopa Kohtult, kuidas seda sätet tõlgendada.

4. Kõigepealt ei saa ma jätta märkimata, et mõningane osa Euroopa Kohtu senisest praktikast ei pruugi olla omavahel täielikult kooskõlas. Nagu samuti näeme, tuleneb osa raskusest seejuures sellest, et mõningad artikli 132 lõike 1 punktis b kasutatud mõisted on ise mõnevõrra halvasti määratletud ja keerukad kohaldada. Niisiis pakub käesolev kohtuasi Euroopa Kohtule võimalust selgitada seda kohtupraktikat selle sätte ülevaatliku ja süsteemse analüüsi abil. Enne selle analüüsi juurde asumist aga on kõigepealt vaja tutvustada asjakohast õiguslikku raamistikku.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 131 on ainus selle direktiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 1. peatükis „Üldsätted“ sisalduv artikkel. See on sõnastatud järgmiselt:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks [liidu] muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

6. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1, mida sisaldab selle direktiivi IX jaotise 2. peatükk „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, 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;

c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;

[...]“

7. Sama direktiivi artiklis 133 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:

a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;

b) neid organisatsioone juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega;

c) nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad

kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud;

d) asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

[...]"

B. Saksamaa õigus

8. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; edaspidi „UStG“) § 4 punkti 14 alapunkti b redaktsioonis, mis jõustus 1. jaanuaril 2009, on sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud järgmised UStG § 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvad tehingud:

[...]

14. [...]

(b) haiglaravi ja meditsiiniline abi, sealhulgas diagnostika, arstlik läbivaatus ja uuringud, ennetus, rehabilitatsioon, sünnitusabi ja hooldusraviteenused ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid. Esimeses lauses viidatud teenused on käibemaksust vabastatud ka siis, kui neid osutavad:

(aa) sotsiaalseadustiku viienda raamatu (Das Fünfte Buch Sozialgesetzbuch) § 108 kohaselt tegevusloa saanud haiglad;

[...]

(cc) organisatsioonid, keda kohustusliku õnnetusjuhtumikindlustuse pakkujad on vastavalt sotsiaalseadustiku seitsmenda (Das Siebte Buch Sozialgesetzbuch) raamatu §-le 34 kaasanud hooldusteenuste pakkumisse;

[...]"

9. SGB V §-s 108 „Tegevusloaga haiglad“ on sätestatud:

„Haigekassad võivad tellida haiglaraviteenust ainult järgmistelt haiglatelt (tegevusloaga haiglad):

1. haiglad, mida tunnustatakse ülikoolikliinikutena [...],

2. haiglad, mis on kaasatud liidumaa haiglate planeerimist puudutavasse kavasse (plaanilised haiglad), või

3. haiglad, mis on sõlminud lepingu liidumaa haigekassade liitudega (*Landesverbände der Krankenkassen*) ja (konkreetsete töötajate gruppide jaoks loodud) hüvituskassade liitudega (*Verbände der Ersatzkassen*).“

10. Nagu ilmneb, seisneb Saksamaa õiguses vahe haigekassa ja hüvituskassa vahel ajaloolistel põhjustel selles, kuidas need on korraldatud. Näib, et käesolevas asjas ei ole see oluline.

11. SGB V §-s 109 „Haiglatega lepingute sõlmimine“ on sätestatud:

„[...]

(2) Õigust nõuda lepingu sõlmimist vastavalt SGB V § 108 punktile 3 ei ole [...]

(3) Lepingut SGB V § 108 punkti 3 alusel ei tohi sõlmida, kui haigla:

1. ei taga tõhusat ja ökonoomset haiglaravi;
2. [ei vasta teatavatele kvaliteedinõuetele]; või
3. ei ole kindlustatud isiku vajaduspõhise haiglaravi jaoks vajalik.

[...]“

12. Haiglate rahastamise seaduse (Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz); edaspidi „KHG“, *BGBI. I* 1991, 886) §-s 1 „Põhimõte“, mille on eelotsusetaotluse esitanud kohus edastanud kui põhikohtuasjas kohaldatava versiooni ja mida tuleb temal kontrollida, on sätestatud:

„(1) Käesoleva seaduse eesmärk on tagada haiglate majanduslik kindlustatus, et garanteerida elanikkonnale kvaliteetne, patsientide vajadusi arvestav ja vajaduspõhine juurdepääs tõhusatele, kvaliteetsetele ja omavastutuslikult tegutsevatele haiglatele ning aidata kaasa sotsiaalselt jõukohaste hooldustasu määrade kehtestamisele.“

13. KHG §-s 6 on sätestatud:

„(1) Liidumaad koostavad §-s 1 nimetatud eesmärkide saavutamiseks haiglaid puudutavad kavad ja investeerimiskavad; arvestada tuleb kaasnevaid kulusid, eelkõige mõju hooldustasu määradele.

[...]

(4) Üksikasjad määratakse täpsemalt kindlaks liidumaa seaduses.“

14. Saksamaa valitsus märkis oma kirjalikes seisukohtades, et Saksamaa föderaalne rahandusministeerium (Bundesministerium der Finanzen) võttis vastu siduva, alates 1. jaanuarist 2009 kohaldunud haldusringkirja. Selle ringkirja kohaselt võisid isegi erahaiglad, mis ei olnud SGB V § 108 tähenduses tunnustatud haiglad, taotleda käibemaksust vabastamist, kui nende pakutavad teenused vastavad teenustele, mida osutavad avalik-õiguslike organisatsioonide haiglad või SGB V § 108 tähenduse tunnustatud haiglad, ja kulud kaeti suures osas haigekassade või muude sotsiaalkindlustusasutuste poolt. Nii on see juhul, kui viimase eelarveaasta jooksul on vähemalt 40% haiglaravipäevadest või arvestuspäevadest aastas seostatavad niisuguste patsientidega, kelle suhtes esitati haiglateenuste eest arve summas, mis ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused.⁽³⁾

15. Lõpuks on kaubandus- ja tööstusseadustiku (Gewerbeordnung; edaspidi „GewO“) §-s 30 „Erahaiglad“ sätestatud:

„(1) Erahaiglate ja erasünnitusmajade, samuti eravaimuhaiglate ettevõtjad taotleavad pädevalt asutuselt tegevusluba. Tegevusloa andmisest keeldutakse vaid juhul, kui:

1. Esineb faktilisi asjaolusid, millest nähtub selle ettevõtja ebausaldusväärsus sellise asutuse või kliiniku juhtimisel või haldamisel;

- 1a. Esineb faktilisi asjaolusid, millest nähtub, et patsientidele ei ole tagatud piisav arsti? ja õendusabi;
 2. selle asutuse või kliiniku hooned jm tehnilised vahendid ei vasta sanitaarnõuetele vastavalt kirjeldustele ja plaanidele, mille esitab asjaomane ettevõtja;
 3. see asutus või kliinik paikneb kõigest ühes osas hoonest, kus elab ka teisi isikuid, ja tema tegevus võib põhjustada teistele selle hoone elanikele oluliselt ebasoodsat olukorda või ohtusid; või
 4. see asutus või kliinik on ette nähtud nakkushaigete või vaimuhaigete majutamiseks ja selle asukoht teatavas kohas võib põhjustada naaberkinnisasjade omanikele või elanikele oluliselt ebasoodsat olukorda või ohtusid.
- (2) Enne tegevusloa andmist peetakse lõike 1 punktides 3 ja 4 viidatud küsimustes nõu kohalike politsei? ja munitsipaalasutustega.“

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsusetaotlus

16. Põhikohtuasjas on kaebuse esitanud Saksamaa õiguse alusel asutatud osaühing, mille põhikirjajärgne eesmärk on neuroloogiale spetsialiseeruva haigla planeerimine, ehitamine ja käitamine. See haigla on saanud riigilt tegevusloa GewO § 30 tähenduses.
17. Kaebaja patsiendid on ennast ise rahastavad isikud, kes maksavad oma ravi eest ette; eraravikindlustuse lepingu sõlminud isikud; isikud, kellel on õigus ravikulude hüvitamisele, nn konsulaarpatsiendid, kellele välisriigi saatkond on andnud ravikulude tagatise; föderaalsete relvajõudude liikmed; kutsekindlustusseltsides kindlustatud patsiendid; ja kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud patsiendid.
18. Esialgu esitas kaebaja arveid haiglaravi ja meditsiinilise abi teenuste ning nendega tihedalt seotud toimingute eest kindlaksmääratud päevatasu alusel, nagu oli SGB V §?s 108 silmas peetud haiglate seas tavaline praktika. Meditsiiniliste valikteenuste eest tuli tasuda eraldi vastavalt raviteenuste tasude määrusele (Gebührenordnung für Ärzte). Ühe? või kaheinimesepalatitesse paigutatud patsiendid pidid lisaks maksma lisatasu. Aja jooksul aga viis kaebaja oma tasude arvestuse üle juhtumipõhisele süsteemile (nn *diagnosis-related group system*; edaspidi „DRG-süsteem“).(4) Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses märkis kaebaja, et 2011. aastal arvestas ta kõigest 15–20% ravipäevadest DRG?süsteemi alusel.
19. Kaebaja sõlmis 28. juunil 2012 raamlepingu (UStG § 4 punkti 14 alapunkti b teise lause alapunkti cc tähenduses) seadusega ette nähtud õnnetusjuhtumikindlustuse pakkujaga. See leping hakkas kehtima 1. juulil 2012.
20. Kaebaja deklareeris 2009.–2012. aastal esitatud käibemaksudeklaratsioonides kindlaksmääratud päevatasude alusel arvestatud haiglateenused ja arstidele, kes ei olnud residendid, makstud tasusid käibemaksuvabade tehingutena. Maksukontrolli käigus aga asus asjaomane maksuamet seisukohale, et valdav osa kaebaja tehingutest enne 1. juulit 2012 ei olnud käibemaksust vabastatud, sest tegu ei olnud tegevusloaga haiglaga SGB V § 108 tähenduses. Seda seisukohta kinnitati maksukontrolli tulemuse peale esitatud vaide kohta tehtud otsuses ning selle otsuse peale algatatud kaebemenetluses.
21. Kaebaja pöördus seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, mille menetluses ta väidab, et vaidlusalused tehingud peaksid olema käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktist b tulenevalt käibemaksust vabastatud, niivõrd kui need tehingud teostas tegevusloaga haigla, mis osutas teenuseid samadel tingimustel nagu avalik-õiguslik asutus. Selle tõenduseks märgib

kaebaja, et ta tegutseb üldistes huvides, sest esiteks pakub ta rida teenuseid, mis sarnanevad avalik-õiguslike kliinikute või plaaniliste haiglate osutatavatele; teiseks on ta maailma üks tuntumaid neurokirurgiakliinikuid; ja kolmandaks osutab ta teenuseid kõikidele isikutele olenemata sellest, kas nad on kindlustatud riikliku või erakindlustusskeemi alusel või on kindlustamata.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et vaidlusaluste perioodide osas ei vasta põhikohtuasja kaebaja ajavahemikel UStG § 4 punkti 14 alapunkti b teise lause alapunktis aa või cc sätestatud maksuvabastuse tingimustele. Esiteks hakkas raamleping, mille kaebaja sõlmis õnnetusjuhtumikindlustuse fondiga, kehtima alles 1. juulil 2012, ja teiseks ei vasta kaebaja SGB V §?s 108 sätestatud tingimustele, mis võimaldaksid käsitada teda kui tegevusloaga haiglat. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on aga kahtlusi nende tingimuste vastavuses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile b.

23. Selles aspektis kaldub liikmesriigi kohus jagama Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) viienda ja üheteistkümnenda koja seisukohta, et need nõuded ulatuvad kaugemale sellest, mida on nõutud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b. Pidades silmas SGB V §?s 108 sätestatud tingimusi, mille kohaselt on võimalik kvalifitseeruda tegevusloaga haiglaks selle sätte tähenduses, on ta seisukohal, et iga nõue, millele erahaiglad peavad nende tingimuste täitmisel vastama, et kvalifitseeruda käibemaksuvabastuse saamiseks, tähendaks, et see maksuvabastus piirdub plaaniliste haiglatega või nendega, mis on juba sõlminud lepingu haigekassade liiduga või hüvituskassade liiduga. Põhjus on selles, et teistel erahaiglatel on vähe võimalusi olla kaasatud haiglate planeerimise kavasse või sõlmida niisugune leping, kui liidumaal on teatavas spetsialiseerumisvaldkonnas juba saadaval piisavalt voodikohti. Selle tagajärjel koheldaks sarnaseid meditsiiniteenuseid erinevalt olenevalt sellest, kas neid teenuseid osutav haigla taotles enda lisamist plaaniliste haiglate hulka või tervishoiuteenuste osutamise lepingu sõlmimist riikliku haigekassade liidu või hüvituskassade liiduga – see aga ei oleks kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et kui tunnistada UStG § 4 punkti 14 alapunkt b käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga b vastuolus olevaks, tekiks küsimus, kas kaebaja saab selle direktiivi sellele sätteleg tugineda. Selleks on vaja, et kaebaja osutatavad haiglateenused ja nendega tihedalt seotud tehingud oleksid osutatud sotsiaalsetel tingimustel, mis sarnaneksid avalik-õiguslike organisatsioonide pakutavatega.

25. Sellega seoses märgib liikmesriigi kohus, et Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) üheteistkümnemes koda otsustas, et Saksamaa seadusandja on rikkunud käibemaksudirektiivi artiklit 132 vaid niivõrd, kui selle sättega on seatud käibemaksuvabastuse andmise suhtes tingimus, et kõnealuseid teenuseid peab osutama tegevusloaga haigla SGB V § 108 tähenduses. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga b ei oleks aga vastuolus see, kui riigisiseste õigusnormidega oleks see maksuvabastus allutatud – nagu seda on tehtud UStG § 4 punkti 14 alapunkti b teise lause alapunktis aa, SGB V § 108 lõigetes 2 ja 3, KHG §?des 1 ja 6 ning SGB V §?s 109 – tingimustele, mis on seotud haigla tegevuse tulemuslikkusega personali, ruumide ja seadmete ning juhtimise ökonoomsuse osas.

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on selle analüüsi suhtes kahtlusi. Ta on seisukohal, et tuvastamaks, kas tehinguid teostatakse käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses „võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes“, on asjakohane rakendada teistsuguseid kriteeriume kui need, millele viitas Bundesfinanzhofi üheteistkümnemes koda, nimelt seda, kas enamiku patsientide kulud kannavad sotsiaalkindlustusasutused või mitte.

27. Nendel asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas [UStG] § 4 punkti 14 alapunkt b on kooskõlas [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktiga b, kui nimetatud riigisisene õigusnorm seab haiglatele, mis ei ole avalik-õiguslikud organisatsioonid, maksuvabastuse andmise tingimuseks [SGB V] §-s 108 ette nähtud tegevusloa olemasolu?

2. Juhul kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis millistel tingimustel osutavad eraõiguslikud haiglad haiglaravi avalik-õiguslike organisatsioonidega „võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses?“

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

28. Kuna nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka menetluspooled on viidanud neutraalse maksustamise põhimõttele, võib olla otstarbekas alustada selle väljendi tähenduse selgitamisest. Kiire ülevaade Euroopa Kohtu praktikast näitab, et väljendit „neutraalse maksustamise põhimõte“ kasutatakse vähemalt kolmes eri kontekstis.(5)

29. *Esiteks* kasutatakse seda väljendit sageli kirjeldamaks olukorda, kus isik, kes on pidanud kaupade või teenuste omandamiseks maksma käibemaksu, saab selle seejärel maha arvata, kui need kaubad või teenused on omakorda mõeldud kasutamiseks maksustatavas tegevuses.(6) On selge, et see on selle väljendi esmane tähendus.

30. *Teiseks* käsitatakse neutraalse maksustamise põhimõtet mõnikord nii, et see kajastab käibemaksu küsimustes võrdse kohtlemise põhimõtet.(7) Kui seda selles tähenduses kasutatakse, võib sellele põhimõttele muidugi tugineda käibemaksudirektiivi ühe või teise sätte õiguspärasuse vaidlustamiseks.(8)

31. *Kolmandaks* kasutab Euroopa Kohus mõnikord seda väljendit märkimaks, et käibemaks peab olema konkurentsi seisukohast neutraalne.(9) Sisuliselt on mõte selles, et sarnaseid kaupu või teenuseid, mis üksteisega konkureerivad, tuleb kohelda ühtemoodi.(10) See põhimõte on siiski mõnevõrra erinev võrdse kohtlemise põhimõttest, sest see ei kujuta endast üleüldist esmase õiguse normi, mis saab määrata ettenähtud maksuvabastuse õiguspärasuse.(11) Selles (kolmandas) tähenduses kasutatuna on neutraalse maksustamise idee pigem tõlgenduslik põhimõte, mis tuleb mängu siis, kui muud tõlgendusmeetodid lõpliku lahendini ei vii.(12)

32. Käesolevas asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus ja menetluspooled oma neutraalset maksustamist käsitlevates argumentides kasutanud seda terminit nimetatud kolmandas tähenduses, s.o viitena käibemaksudirektiivi eesmärgile: et käibemaks peaks nii palju kui võimalik olema konkurentsi vaatenurgast neutraalne. Ent nagu edaspidi näeme, on nende käibemaksudirektiivi sätete tõlgendamisel õiguse üldpõhimõttena asjakohane ka võrdse kohtlemise põhimõte.

B. Esimene küsimus

33. Esimeses küsimuses soovib liikmesriigi kohus teada, kas UStG § 4 punkti 14 alapunkti b vaidlusaluse maksustamisperioodi suhtes kohaldatav redaktsioon on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga b.

34. Selles aspektis ei tohi aga unustada, et eelotsusemenetluse kontekstis ei ole Euroopa Kohus pädev tegema otsuseid riigisisese õiguse sätete vastavuse kohta liidu õigusele, vaid on ELTL artikli 267 esimese lõigu kohaselt pädev ainult tegema otsuseid, mis käsitlevad aluslepingute tõlgendamist ning Euroopa Liidu institutsioonide, organite või asutuste õigusaktide kehtivust või

35. Seetõttu ja pidades silmas Saksamaa valitsuse seisukohtades esitatud selgitusi tema riigi õigusnormide kohta, olen seisukohal, et esimest küsimust tuleb käsitada kui sisuliselt seotud küsimusega, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene õigusakt, nagu põhikohtuasjas vaidluse all olev, mille kohaselt on ülikooliväline erahaigla käibemaksust vabastatud vaid juhul, kui selle haigla raviteenuseid kasutavad seadusega ette nähtud õnnetusjuhtumikindlustuse osutajad või kui see haigla on kaasatud liidumaa haiglate planeerimise kavasse (plaaniline haigla) või kui ta on sõlminud tervishoiuteenuste osutamise lepingu haigekassade liiduga või hüvituskassade liiduga või kui ta on eelnenud majandusaastal osutanud vähemalt 40% niisuguseid haiglateenuseid, mille eest esitatud arve summa ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused.

36. Selles kontekstis tuleb mõistagi lähtuda sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 sätestatud erinevaid maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt.(14) See tähendab, et nende tõlgendamisel ei tohiks olla tagajärgi, mis ulatuvad kaugemale nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Need eesmärgid on – üldiselt – vabastada käibemaksust teatav üldisi huve teeniv tegevus eesmärgiga hõlbustada juurdepääsu teatavatele teenustele ja teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende maksustamisel käibemaksuga.(15) Range tõlgendamise nõue ei tähenda siiski, nagu tuleks erandeid täpsustavaid termineid tõlgendada viisil, mis ei vastaks nendele eesmärkidele ja võtaks seetõttu nendelt maksuvabastustelt soovitud mõju.(16)

37. Selles kontekstis on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „haiglaravi ja meditsiinil[is]e abi ning nendega otseselt seotud tegevus[e], mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused“. Seda täiendab artikli 132 lõike 1 punkt c, kus on sätestatud, et samuti vabastavad liikmesriigid käibemaksust „meditsiinilise abi andmi[s]e meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele“.

38. Kuna sisuliselt on need kaks sätet lihtsalt varasemate sätete, nimelt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(17) artikli 13 A osa lõike 1 punktide b ja c konsolideeritud redaktsioonid, tuleb neid tõlgendada samamoodi. Seega tuleb Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkte b ja c, põhimõtteliselt pidada kohaldatavaks ka käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktide b ja c suhtes.(18)

39. Sellest Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksuvabastus, mis on nüüd sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b, on ette nähtud koos sama lõike punktis c ette nähtud erandiga vähendama tervishoiukuluseid,(19) määratlledes tingimused, mille kohaselt võib käibemaksust vabastada kõik teenused, mille eesmärk on diagnoosida, ravida ja võimalusel välja ravida haigusi või tervisehäireid.(20)

40. Kuigi neil kahel sätel on sama eesmärk, on neil siiski erinev kohaldamisala. Direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt b käsitleb *meditsiinasutuses* osutatavaid teenuseid, punkt c aga teenuseid, mida osutatakse väljaspool niisuguseid asutusi: teenuseosutaja elukohas või patsiendi kodus või mujal.(21)

41. Täpsemalt kehtib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse suhtes kolm nõuet,(22) mis on vastavalt seotud:

- osutatava teenuse laadiga,
- teenust osutava asutuse vormiga ja sellega, kuidas teenust osutatakse.(23)

42. *Esimese nõude* osas tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastusest, et maksuvabastuseks peavad kõnealused teenused kuuluma ühte kolmest kategooriast:

- teenused, mis on seotud patsiendi hospitaliseerimisega, s.o isiku haiglasse vastuvõtmisega ja haiglas viibimisega, või(24)
- teenused, mille eesmärk on kaitsta, säilitada või taastada isiku tervist, või(25)
- teenused seoses toimingutega, mis on tihedalt seotud kahe esimese toimingute kategooriaga.(26)

43. Käesolevas asjas selle esimese nõudega seoses mingeid küsimusi. Raskusi tekitavad *ülejäanud kaks nõuet* nii oma kohaldamisala määratlemise kui ka kohaldamise viisi poolest. Asun nüüd neid nõudeid järgemööda käsitlema.

1. **Kõnealuseid teenuseid osutava asutuse vorm**

44. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b on sätestatud, et eraõiguslike asutuste osutatavaid teenuseid võib käibemaksust vabastada vaid juhul, kui need asutused on „haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused“. Kohe algul võib meenutada, et Euroopa Kohtu sõnul tähendab selle sättes kasutatud „asutuse“ kontseptsioon muu hulgas, et asjaomane asutus peab olema „piiritletud üksus“. (27) Kuna käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisala erineb punkti c omast – mis viitab isikule abi osutamisele väljaspool meditsiinasutusi –, hõlmab see konkreetne maksuvabastus ainult meditsiinasutuse vormis piiritletud üksusi, st üksusi, milles on ühendatud eri ressursid, iseäranis inim-, tehnilised, kinnisvara- ja finantsressursid.(28)

45. Esiteks, mis puudutab *tegevuse liiki*, millega need üksused peavad tegelema, et olla kõlblik selle maksuvabastuse saamiseks, on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b täpsustatud, et need tegevused peavad olema omased haiglale, meditsiinikeskusele, diagnostikakeskusele või sama laadi asutusele.(29)

46. Kuna neid asutuste liike ei ole käibemaksudirektiivis määratletud, tuleb neid mõisteid käsitada nende tavalises tavakeelses tähenduses.(30)

47. Käesoleval juhul on nende tavalisest tavakeelsest tähendusest selge, et terminid „haiglad“, „meditsiinikeskused“ ja „diagnostikakeskused“ viitavad üksustele, mille peamine tegevus on vastavalt hoolitsemine haigete või meditsiiniliste traumadega inimeste eest, keda oleks liiga keeruline ravida kodus või arstikabinetis; meditsiiniteenuste osutamine inimeste tervise kaitse, säilitamise või taastamise eesmärgil; ning uuringute tegemine, et teha kindlaks, kas patsiendil on haigus või tervisehäire.(31)

48. Mis puudutab „sama laadi“ asutuste mõistet, on selge, et seda tuleb käsitada kui viidet meditsiinasutustele, milles on ühendatud eri ressursid seoses meditsiiniliste erialadega, meditsiinilise tegevuse haldajad jms, et tegutseda haigla, meditsiini? või diagnostikakeskuse sarnaselt.

49. Teiseks on *asutuste staatuse* osas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse saamiseks peavad asjaomased asutused, mida ei reguleeri avalik õigus, olema „nõuetekohaselt tunnustatud“. Selles suhtes on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b ingliskeelsest versioonist selge, et see nõue kehtib haiglate, meditsiinikeskuste, diagnostikakeskuste ja muude sama laadi asutuste suhtes, kui need ei ole avalik-õiguslikud.(32) Nimelt on selles keeleversioonis ette nähtud, et selle maksuvabastuse kohaldamisalas on „teised *nõuetekohaselt tunnustatud* sama laadi asutused“ („other *duly recognised* establishments of a similar nature“), mis tähendab, et see tingimus on kohaldatav ka võrdluse aluseks võetud asutustele.

50. Tuleb tunnistada, et romaani keeltes, nagu hispaania, prantsuse, itaalia, portugali ja rumeenia keeled, on sõnad „nõuetekohaselt tunnustatud“ pärast viidet muule asutusele (näiteks prantsuse keeles: „et d’autres établissements de même nature *dûment reconnus*“), millest võiks jääda mulje, et see tingimus puudutab üksnes „teisi sama laadi asutusi“. Ent kuna viidatud asutuste loetelu lõpeb viitega nendele teistele sama laadi asutustele, on selge, et seda loetelu tuleb käsitada kui pelgalt niisugust, mis illustratiivselt viitab seda liiki asutustele, mille teenused tõenäoliselt käibemaksust vabastatakse. Selles kontekstis tuleb sõnu „nõuetekohaselt tunnustatud“ käsitada nii, et need hõlmavad igasuguseid selles sättes viidatud meditsiinasutusi.

51. Selle tingimuse ulatuse kindlaksmääramiseks on vajalik meelde tuletada, et Euroopa Kohtu praktikas on välja kujunenud, et sellise liidu õigusnormi mõisteid, mis ei viita *sõnaselgelt* liikmesriikide õigusele õigusnormi tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu Euroopa Liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt.(33) Kuna käibemaksudirektiivi artiklis 132 sellist viidet ei ole, võib järeldada, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuste kohaldamise tingimusi tuleb käsitada autonoomsete liidu õiguse mõistetena ning seetõttu tuleb nende tähendust ja ulatust tõlgendada kogu liidus ühetaoliselt.

52. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b kasutatud mõiste „nõuetekohaselt tunnustatud asutus“ autonoomsust ei tohi siiski segi ajada sellega, et nimetatud mõiste, nagu seda tuleb liidu õiguses käsitada, viitab enda kohaldamisega seoses konkreetsele faktilisele asjaolule, nimelt asjaomase asutuse olukorrale seoses riigisiseste õigusnormidega.

53. Selles kontekstis on Euroopa Kohus selgitanud, et „nõuetekohaselt tunnustatud“ olemine ei eelda ametlikku tunnustamismenetlust ning samuti ei ole välistatud võimalus, et riik niisuguse menetluse ette näeb. Eeskirjad, mille kohaselt taotleb asutus võib sellise tunnustuse saada, tuleb ette näha iga liikmesriigi riigisisiseses õiguses. Liikmesriikidel on selles aspektis teatav kaalutusõigus.(34)

54. Kohtupraktikas aga on välja kujunenud, et kui liikmesriikidel on kaalutusõigus, tuleb seda kasutada liidu õigusega ette nähtud piirides. Muu hulgas ei saa niisuguse kaalutusõiguse olemasolu seada kahtluse alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses meditsiinasutuse „nõuetekohase tunnustamise“ mõiste piire.(35) Kui liikmesriik kasutab oma kaalutusõigust, peab ta ka tagama, et ta seejuures ei sea ohtu liidu õiguse eesmärke.(36)

55. Nendel asjaoludel olen seisukohal, et liikmesriigi kohtu küsimusele vastamiseks on vaja kindlaks määrata kohtupraktikas viidatud liikmesriigi kaalutusõiguse laad ja ulatus. See eeldab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tõlgendamist kooskõlas mitte ainult selle sätte

sõnastusega, vaid ka konteksti ja nimetatud artikli eesmärkidega ning üldisemalt õigusaktiga, mille osa see säte on.(37)

56. Selles aspektis tuleb seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastusega tähele panna, et „nõuetekohaselt“ on väljendi „nagu on nõutud“ sünonüüm ja sõna „tunnustatud“ viitab millelegi, mis on kindlaks tehtud või teada. Selle sätte kontekstis viitavad need atribuudid haiglatele, meditsiinikeskustele, diagnostikakeskustele ja teistele sama laadi asutustele. Seega selgub selle sätte tekstist, et liikmesriikidele antud kaalutusõigus on seotud *tingimustega*, mis peavad olema täidetud, et asutusi saaks pidada haiglateks, meditsiinikeskusteks, diagnostikakeskusteks ja teisteks sama laadi asutusteks.(38)

57. Nagu komisjon on oma seisukohtades sisuliselt väitnud, tuleb seda tingimust käsitada kui niisugust, mis on ette nähtud üksnes eesmärgiga arvata käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse alt välja need meditsiinasutused, mille tegevus ei ole seadusega või asjaomaste tegevusala organite poolt lubatud. On ju iga tegevus, isegi kui see on ebaseaduslik, maksustatav ja selle suhtes võib sellegipoolest kehtida võimalik maksuvabastus, mis oleks muidu kohaldatav. Kui aga selles direktiivis ei oleks ette nähtud nõuet „nõuetekohaselt tunnustatud“, tekiks sellest olukord, kus maksuvabastuse saaks – või vähemalt võiks saada – ka tegevusloata meditsiinasutus.(39) Kõik see tähendab lihtsalt, et maksuvabastuse saamise õigus on ainult asutusel, mis on saanud nõuetekohase tunnustuse meditsiinasutusena.

58. Seda järeldust kinnitab nii kontekst, milles on sõnu „nõuetekohaselt tunnustatud“ kasutatud, kui ka käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b eesmärk.

59. Selles osas, mis puudutab *konteksti*, kalduvad seda järeldust toetama mitu asjaolu, nimelt liidu õigusega saavutatud ühtlustatuse tase, käibemaksudirektiivi üldine ülesehitus ja käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b struktuur.

60. Esiteks, mis puudutab liidu õigusega saavutatud ühtlustatuse taset, võib täheldada, et tegevuse suhtes, mis võib olla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b alusel maksust vabastatud – nagu patsientidele antav abi ja meditsiiniline abi –, kehtivad eri liikmesriikides üldiselt konkreetsed teostamistingimused. Ent olgugi et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastus on kohaldatav vaid haiglatele, meditsiinikeskustele, diagnostikakeskustele ja teistele sama laadi asutustele, ei ole konkreetselt käibemaksudirektiiviga ega ka liidu õigusega üldiselt ühtlustatud selle tegevuse tingimusi. Selles kontekstis on viide vajadusele, et asjaomane asutus oleks nõuetekohaselt tunnustatud, lihtsalt üks viis seda ühtlustatuse puudumist arvesse võtta, nõudes samal ajal, et kõnealuseid teenuseid osutataks asjaomase liikmesriigi seisukohast õiguspäraselt.

61. Teiseks, mis puudutab käibemaksudirektiivi üldist ülesehitust, siis kuna selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktidel b ja c on üks ja sama eesmärk ning seega need punktid täiendavad teineteist,(40) tuleb nende sätete kohaldamise tingimusi tõlgendada võimaluse korral analoogselt. Siinkohal võib täheldada, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt c kohaselt peavad kõnealused teenused olema osutatud „meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele“.(41) Seega tuleb sõnu „nõuetekohaselt tunnustatud“ käsitleda ka viitena – ent juriidilise isiku kontekstis – kõnealuse tegevuse tingimustele asjaomases liikmesriigis.(42)

62. Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b struktuuri, võib täheldada, et selles sättes on ette nähtud kolm maksuvabastuse eeltingimust, millest igaüks käsitleb maksust vabastada võidavate teenuste eri aspekti, nimelt nende laadi, neid osutavate asutuste liiki ja nende teostamise tingimusi. Muu hulgas tuleneb sellest viimati nimetatud tingimusest, et seoses kõnealuste tegevuste tingimustega võivad liikmesriigid arvesse võtta ainult

sotsiaalsel laadi tingimusi. Seega, kui liikmesriigid saaksid kehtestada selles sättes ette nähtud tingimusel, et asjaomane asutus peab olema „nõuetekohaselt tunnustatud“, mis tahes nõudeid seoses osutatavate teenuste laadiga või nende osutamise tingimustega, kaotaksid ülejäänud kaks tingimust suuresti oma kasuliku mõju.

63. Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b eesmärki, on Euroopa Kohus juba toonitanud, et selle sätte eesmärk on muu hulgas vähendada tervishoiuteenuste maksumust.(43) Seda eesmärki silmas pidades ei tohiks tingimust, et eraõiguslikud asutused peavad olema „nõuetekohaselt tunnustatud“ kui haiglad, meditsiinikeskused, diagnostikakeskused või muud sama laadi asutused, tõlgendada liiga kitsalt, vaid kõigest viitena meditsiinilise kvalifikatsiooni ja standarditega seotud tingimustele, mis on ette nähtud riigisisese õiguses, et tagada osutatava meditsiinilise abi kvaliteetsus.(44)

64. Lõpuks tuleb tähele panna, et peale selle sätte sõnastuse, konteksti ja eesmärkide tuleb arvesse võtta ka tõlgenduspõhimõtet, mille kohaselt tuleb sätet tõlgendada võimaluste piires viisil, mis ei sea selle kehtivust kahtluse alla. (45)

65. Normide hulgas, mis määravad, kas liidu seadusandja teostab oma pädevust õiguspäraselt, on võrdse kohtlemise põhimõte. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab see põhimõte, et sarnaseid olukordi ei tohi kohelda erinevalt ja erinevaid olukordi ei tohi kohelda sarnaselt, kui selline kohtlemine ei ole objektiivselt põhjendatud. Selleks tuleb eri olukordi iseloomustavad asjaolud ja nende olukordade võimalik sarnasus kindlaks teha ning anda neile hinnang, pidades silmas asjasse puutuvate õigusnormide eset ja eesmärki, kusjuures tuleb arvesse võtta asjaomase valdkonna põhimõtteid ja eesmarke.(46)

66. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b puhul on selge, et võttes kõigepealt arvesse selle sätte eesmärki, milleks on vähendada tervishoiuteenuste maksumust, peetakse avalik-õiguslikke ja eraõiguslikke asutusi laias laastus sarnastes olukordades olevateks. Seega, kui kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastust üksnes avalik-õiguslikele haiglatele, kujutaks see endast sisuliselt ebavõrdset kohtlemist erahaiglate maksustamise osas.

67. Seepärast on liidu seadusandja võimaldanud seda maksuvabastust ka eraõiguslikele asutustele. Ta on siiski piiritletud selle võimaluse eritingimustega ja seega säilitanud teatava erineva kohtlemise avalike ja erahaiglate vahel, kuna ainult erahaiglad peavad tõendama, et nad vastavad selles sättes ette nähtud eritingimustele. Kohtupraktikast nähtub tõepoolest, et niisugune erinev kohtlemine võib teatavatel asjaoludel olla objektiivselt põhjendatud.(47) Kui aga käsitada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud tingimust, mille kohaselt peab asutus olema „nõuetekohaselt tunnustatud“, nii, et see võimaldab liikmesriikidel kehtestada üksnes eraõiguslikele organisatsioonidele mõningaid erinõudeid – välja arvatud nõuded, mille kohaselt sellised asutused peavad olema saanud kutseorganisatsioonidelt vms asutustelt tegevusloa sotsiaalsel tingimustel, mis on võrreldavad avalik-õiguslike institutsioonide suhtes kohaldatavate sotsiaalsete tingimustega –, oleks keeruline näha, kuidas saaks seesugune erinev kohtlemine olla põhjendatud.

68. Seevastu nõue, et eraõiguslikud organisatsioonid peavad tõendama, et neil on oma meditsiiniliseks tegevuseks luba, on täiesti põhjendatud, sest oma olemuselt ei ole eraõiguslikud organisatsioonid riigi harund ega ole seega *otseselt* riigi järelevalve all, mistõttu liikmesriigid võivad olla õiguspäraselt näinud ette tunnustamise mehhanisme tagamaks, et nad vastavad asjakohastele tegevusala standarditele.

69. Kui asuda nüüd neutraalse maksustamise põhimõtte juurde, mida tuleb käesoleval juhul käsitada konkurentsi neutraalsuse tähenduses, olen juba osutanud, et pigem on see

käibemaksuseaduse üks eesmärke kui tõeline, üleüldine siduv põhimõte, mille tingimusi ei saa käibemaksudirektiiv kunagi riivata. Sellegipoolest tuleb tähele panna, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et selle põhimõtte kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastust tõlgendada võimalikult suures ulatuses nii, et kõiki samas tegevuses olevaid ettevõtjaid tuleb käibemaksuga maksustamisel kohelda võrdselt. Muu hulgas tekib Euroopa Kohtu sõnul selle põhimõtte riive, kui (nüüd) artikli 132 lõike 1 punktis c viidatud meditsiinilist abi puudutav maksuvabastus oleneks maksukohustuslase tegutsemise õiguslikust vormist.(48)

70. On tõsi, et nagu ka võrdse kohtlemise puhul, võib teatav avalike ja erahaiglate eristamine olla põhjendatud, et tagada aus konkurents. Ent ettevõtjate eristamine käibemaksuga maksustamisel näiteks vastavalt nende tegevuse tulemuslikkusele personali, ruumide, seadmete või juhtumise majandusliku tõhususe osas – nagu teatavad Saksamaa kohtud näivad arvavat – ei näi käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga b järgitavat eesmärki arvesse võttes asjakohane. Võib täheldada, et üldiselt ei olnud liidu seadusandjal kavatsust seada erameditsiini edendajaid maksustamisel ebasoodsamasse olukorda, vaid hoopis tagada, et konkurents nende ja avalik-õiguslike organisatsioonide vahel jääks ausaks.

71. Sellest järeldeb minu arvates, et nii käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastus, kontekst kui ka eesmärgid ning vajadus tõlgendada iga sätet viisil, mis ei sea kahtluse alla selle sätte õiguspärasust, näitavad, et liikmesriikide kaalutusõigus määrata kindlaks tingimused, mille kohaselt tuleb eraõiguslikku asutust pidada „nõuetekohaselt tunnustatuks“, laieneb üksnes nendele tingimustele, mis peavad olema täidetud selleks, et asutusel oleks nõuetekohane luba osutada struktuuris, milles on ühendatud ressursid, selle maksuvabastusega hõlmatud tervise? ja meditsiiniteenuseid. Sisuliselt on „nõuetekohase tunnustatuse“ nõue seega seotud ainult tegevusala standarditega.

72. Sellele järeldusele jõudes ei jäta ma tähelepanuta, et Euroopa Kohus märkis 8. juuni 2006. aasta otsuse L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380) punktis 53 kohtuotsusele Dornier(49) viidates, et riigisisised ametiasutused võivad kooskõlas liidu õigusega ja riigisiseste kohtute järelevalve all võtta lisaks asjaomase maksukohustuslase tegevuse avalikule huvile ja asjaolule, et teisi sama tegevusega seotud maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, eelkõige arvesse asjaolu, et kõnealuste raviteenuste kulud kannavad suures osas haigekassad või teised sotsiaalkindlustusasutused.

73. Sama kohtuotsuse järgmises punktis (punkt 54) järeldas Euroopa Kohus, et „liikmesriik, kes nõuab, et [käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamise] eeldusena peavad eraõiguslike laboratooriumidena tunnustamiseks olema kõnealuste laboratooriumide tehtavate meditsiinilistest analüüsides vähemalt 40% mõeldud sotsiaalkindlustusasutuses kindlustatud isikutele, [ei ole] ületanud talle nimetatud sättega antud kaalutusõigust“.

74. Siiski ei saa jätta märkimata, et see analüüs on õigupoolest põhimõtteliselt erinev kohtuotsuses Dornier kasutatud põhjenduskäigust, mille Euroopa Kohus tugineda soovib. Nagu Euroopa Kohus oma otsuse L.u.p. punktis 53 märkis, seisnes kohtuasjas Dornier otsustatu üksnes selles, et riigisisestel ametiasutustel on selle kindlaksmääramisel, kas eraõiguslikku asutust võib pidada nõuetekohaselt tunnustatuks, lubatud *arvesse võtta* seda, et selle asutuse osutatava ravi kulusid võivad suuresti kanda haigekassad või teised sotsiaalkindlustusasutused.(50) Kohtuasjas Dornier ei tekkinud küsimust, kas liikmesriikidel on lubatud *kehtestada* nõue, et asjaomased asutused peavad viima läbi teatud protsentuaalse osa toimingutest, mille kulud on kaetud haigekassast, et need toimingud oleksid käibemaksust vabastatud vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b nõuetele „nõuetekohase tunnustatuse“ kohta. Vastupidi, nagu Euroopa Kohus oma otsuse Dornier punktis 75 osutas: kui asutus osutab teenuseid, mis on sarnased teiste

samasugust ravi osutavate ettevõtjate teenustega, „ei õigusta ainuüksi asjaolu, et selle ravi kulud ei ole sotsiaalkindlustusasutuste poolt täielikult kaetud, teenuseosutajate erinevat kohtlemist käibemaksuga maksustamisel“.

75. Kõigest sellest nähtub, et kohtuasjas Dornier soovis Euroopa Kohus lihtsalt viidata, et teatavatel asjaoludel saab *pidada* seda nõuetekohase tunnustatuse tingimust täidetuks.(51) Kui tervisekindlustus hõlmab meditsiinilisi protseduure ja toiminguid, võib tõepoolest mõistlikult eeldada, et neid toiminguid läbi viiv asutus on oma tegevuseks nõuetekohaselt loa saanud.(52) Vastupidine aga paika ei pea. Pelgalt see, kui kliinik või haigla teenindab peamiselt või koguni ainult erapatsiente, ei tähenda üheski mõttes, et asjaomane asutus ei ole riigi ametiasutuste poolt nõuetekohaselt tunnustatud. Tervisekindlustusskeemide rakendamine võib muidugi mõista olneda mitmesugustest eri teguritest.

76. Igal juhul märkis Euroopa Kohus oma otsuses L.u.p. (punktis 36), et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui kõnealustele teenustele „tulenevalt nende tegemise asukohast kohaldatakse [...] erinevat käibemaksuga maksustamise korda, kuigi *kõne all olevate teenuste osutajate koolitust arvestades on neil samaväärne kvaliteet*“ (53). Sellest tuleneb tingimata, et liikmesriik ei tohi *käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud nõuetekohase tunnustamise nõuete* osas kohelda kahte ühesugust teenust erinevalt vastavalt sellele, millises proportsioonis osutab asjaomane asutus tervisekindlustuse skeemidega hõlmatud toiminguid, sest niisugusel tingimusel ei ole seost osutatava meditsiinilise abi kvaliteediga.(54)

77. Seega, niivõrd kui Euroopa Kohus näib olevat kohtuotsuse L.u.p. punktis 54 viidanud, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga b liikmesriikidele antud kaalutusõigus võimaldab neil kehtestada tunnustuse tingimusena nõude, et teatav protsentuaalne osa asjaomase meditsiinikeskuse sooritatud ravist peab olema kaetud tervisekindlustuse skeemidega, on selline viide – täie lugupidamise juures – ebaõige ning seda ei toeta tegelik seadusandlike normide tekst ega ka varasem kohtupraktika. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud nõuetekohase tunnustatuse nõue lihtsalt võimaldab liikmesriikidel tagada, et meditsiinasutused vastavad asjakohastele tervishoiuteenuste osutamise standardile: seda ei tohiks tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriikidel nii-öelda värvata eraõiguslikke tervishoiuteenuste osutajaid avalik-õiguslikku tervishoiusüsteemi, asetades esimesena nimetatud käibemaksuga maksustamisel ebasoodsamasse olukorda. Nagu äsja märkisin, kuna Euroopa Kohus näib olevat väljendunud kohtuotsuse L.u.p. punktis 54 teisiti, olen – jällegi täie lugupidamise juures – seisukohal, et tegu oli veaga, mida ei peaks käesolevas asjas järgima ega kohaldama.

78. Selles kontekstis teen Euroopa Kohtule ettepaneku selgelt märkida, et sõnad „nõuetekohaselt tunnustatud“ viitavad tingimustele, mis peavad olema täidetud selleks, et asutus oleks saanud tegevusala standardite seisukohast loa tegutseda asjaomases liikmesriigis haiglana, meditsiinikeskusena, diagnostikakeskusena või muu sama laadi asutusena. On selge, et kuna seda valdkonda ei ole ühtlustatud, on liikmesriikidel suur riigisisene autonoomia. Kui riigisisestes õigusaktides on ette nähtud, et sotsiaalkindlustusskeemiga võivad olla hõlmatud vaid niisugused teenused, mida osutab selleks tegevuseks nõuetekohaselt loa saanud tervishoiuasutus, võib asutus tugineda sellele, et tema teenused olulisel määral hüvitatakse, tõendamaks, et teda tuleb pidada nõuetekohaselt tunnustatuks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses.

2. See, kuidas kõnealuseid teenuseid osutatakse: „võrreldavate sotsiaalsete tingimuste“ nõue

79. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b on sätestatud, et käibemaksuvabastuse saamiseks peab haiglaravi, meditsiinilist abi ja nendega otseselt seotud tegevust osutama asutus, mis kuulub ühte selles sättes viidatud kategooriasse. Kui asutus on eraõiguslik, tuleb kõnealuseid teenuseid osutada veel ka avalik-õiguslike asutuste osutavate teenustega „võrreldavates

sotsiaalsetes tingimustes“. (55)

80. Kõigepealt on oluline rõhutada, et kuna liikmesriigid peavad käibemaksudirektiivi rakendamisel austama õiguskindluse põhimõtet, (56) tuleb „võrreldavad sotsiaalsed tingimused“, mida sellekohast maksuvabastust taotleval eraõiguslik meditsiinasutus peab täitma, täpsustada riigisisises õigusaktis. Sellest, kui need tingimused määrab kindlaks asjaomane maksuhaldur käibemaksuvabastuse taotluse esitamise ajal, ei piisa. Nimelt saab eraõiguslik meditsiinasutus üksnes üldkohaldatava ja avaldatud õigusakti kaudu teada, millistele sotsiaalsetele tingimustele ta peab tegelikult vastama, kui soovib maksuvabastust.

81. Samuti piisab sel eesmärgil sellest, kui erahaigla või sama laadi meditsiinasutus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse saamiseks vabatahtlikult täidab liikmesriigi poolt seadusega kehtestatud nõudeid. Mis tahes muu järeldus tähendaks, et liikmesriik saaks täielikult välistada erameditsiinasutused selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast, lihtsalt otsustades mitte kehtestada niisugustele eraõiguslikele asutustele sotsiaalseid kohustusi, mis oleksid võrreldavad avalik-õiguslikele asutustele seadusega ette nähtud kohustustega.

82. Kui eraõiguslik asutus on seisukohal, et asjakohastes õigusaktides sätestatud tingimused ei ole samasugused ega võrreldavad avalik-õigusliku haigla suhtes kehtestatud sotsiaalse tingimusega, peab sellel asutusel olema võimalus vaidlustada nende kriteeriumide õiguspärasus. Muu hulgas, kui peaks ilmnenema, et riigisisestes õigusaktides olid ette nähtud teatavad tingimused, mis ei ole samasugused nagu avalik-õiguslikele asutustele ette nähtud kohustus, peavad liikmesriigi kohtud eelkõige kontrollima, et liikmesriikide esitatud sellekohane põhjendus on rahuldav. See tähendab seose olemasolu iga nimetatud tingimuse ja avalik-õiguslikule haiglale, meditsiinikeskusele või sama laadi meditsiinasutustele kehtestatud võrreldava sotsiaalse tingimuse vahel.

83. Selles suhtes tuleb tähele panna, et käibemaksudirektiivis ei ole täpsustatud, mida tähendavad meditsiinilist abi osutavate avalik-õiguslike haiglate suhtes kehtivatega „võrreldavad sotsiaalsed tingimused“. (57) Niisamuti nagu „nõuetekohase tunnustatuse“ tingimuse puhul, ei tähenda see, et seda mõistet tuleb käsitada riigisisese õiguse põhjal, vaid et selle mõiste määratluse raames on liikmesriikidel kaalutlusõigus otsustada, millistele sotsiaalsetele tingimustele peavad meditsiiniteenuseid osutavad avalik-õiguslikud asutused vastama. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b on ka nõutud, et neid tingimusi peavad järgima ka eraõiguslikud asutused, et nende teenused oleksid maksuvabastuskõlblikud.

84. On tõsi, et Euroopa Kohus on otsustanud, et mõiste „sotsiaalsed tingimused“ võib hõlmata niisuguseid küsimusi nagu meditsiiniteenuste hinna kindlaksmääramine (58) või korda, mille kohaselt liikmesriigi sotsiaalkindlustusasutused kannavad teenuste kulusid. (59) Euroopa Kohus ei ole aga kunagi püüdnud üldisemalt ja süstemaatilisemalt selgitada selle tingimuse sisu. Käesolev kohtuasi näib pakkuvat asjakohast võimalust niisuguseks selgitamiseks.

85. Sellega seoses, nagu olen juba osutanud, ei ole vaidlust selle üle, et sätte tähendus ja ulatus tuleb harilikult kindlaks määrata eelkõige vaidlusaluse sätte sõnastuse, konteksti ja eesmärgi põhjal. *Konteksti* kohta on vähe öelda, küll aga aitavad selle mõiste ulatust selgitada kõnealuse sätte *eesmärgid* ja *sõnastus*.

86. Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b viidatud kolmanda tingimusega taotletavat *eesmärki*, näib olevat selge, et see eesmärk on takistada eraõiguslikke asutusi osutamast käibemaksust vabastatud teenuseid, kui nad ei kannaks samu sotsiaalseid kohustusi nagu samalaadsed avalik-õiguslikud asutused. See on vahest veel üks võimalus viidata avalik-õiguslikele haiglatele ja teistele meditsiinasutustele pandud sotsiaalset laadi avaliku teenuse

osutamise kohustustele.(60) See tingimus väljendab seega konkreetset eraõiguslike ja avalik-õiguslike organisatsioonide vahelise diskrimineerimise keelu põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet, eriti kuna ühest küljest on haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid, alati käibemaksust vabastatud ja teisest küljest ei kehti eraõiguslike organisatsioonide suhtes tingimata alati samad sotsiaalsed avaliku teenuse osutamise kohustused.

87. Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastust, on selle sätte tegeliku teksti põhjal selge, et võrrelda tuleb ühest küljest avalik-õiguslikke ja teisest küljest eraõiguslikke haiglaid.

88. Kuna selle tingimuse eesmärk on tagada aus konkurents avalik-õiguslike ja eraõiguslike organisatsioonide vahel, on see tingimus *kaksipidine*. See takistab eraõiguslikke asutusi osutamast käibemaksust vabastatud teenuseid, kui nad ei võta endale neidsamu avaliku teenuse osutamise kohustusi, mis on pandud avalik-õiguslikele asutustele. Ja teistpidi, kuna avalik-õiguslike organisatsioonide osutatavad teenused on alati käibemaksust vabastatud, võimaldab see eraõiguslikel asutustel, kelle suhtes kehtivad samad kohustused (või kes on need kohustused endale vabatahtlikult võtnud), samuti kasutada seda käibemaksuvabastust.

89. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastusest tuleneb, et selles võrdluses tuleb võtta aluseks meditsiinasutuse konkreetne tegevus. See omakorda tähendab, et eraõiguslikul meditsiinasutusel peab olema ka võimalus teatavas osas oma tegevusest mitte järgida kohaldatavaid võrreldavate sotsiaalsete tingimuste nõudeid ja seega mitte kasutada selle tegevuse osas kõnealust käibemaksuvabastust.(61)

3. **Sõnade „võrreldav“, „sotsiaalne“ ja „tingimused“ tõlgendamine**

90. Selleks et määrata kindlaks, millise ulatusega peab olema võrdlus, mis tuleb läbi viia riigisisestel kohtutel, kes püüavad hinnata käibemaksuvabastust kasutada soovivatele eraõiguslikele organisatsioonidele liikmesriigi poolt kehtestatud sotsiaalsete tingimuste kooskõla liidu õigusega, on seejärel vaja täpsustada nimisõna „tingimus“ ning omadussõnade „sotsiaalne“ ja „võrreldav“ ulatus.

91. Kõigepealt tuleb tähele panna, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt b viitab mitte lihtsalt igasugustele kohustustele, mis on kehtestatud avalik-õiguslike organisatsioonide osutatavate teenuste suhtes, vaid üksnes neile, mis on sotsiaalset laadi. Seega tuleb võrdlemisel asjakohaseks pidada ainult neid kohustusi. Nagu olen juba märkinud, on see mõiste siiski laiem kui näiteks selliste asutuste võetavate tasude laad.

92. Mina olen seisukohal, et mõistet „sotsiaalsed tingimused“ tuleb käsitada kui viidet avalik-õiguslikele haiglatele seadusega pandud kohustustele nende patsientide ees. See ei laiene aga kohustustele, mis on pandud avalik-õiguslikele asutustele seoses nende personalijuhtimise, ruumide, seadmete või kulutõhususega.(62)

93. Teiseks tuleb terminit „sotsiaalsed tingimused“ käsitada kui viidet nendele tingimustele, mis on asjaomasel liikmesriigis seadusega ette nähtud seoses avalike haiglate õiguslike kohustustega patsientide avalik-õigusliku ravi osas.(63) Seega võivad need õiguslikud kohustused olla ja ongi liikmesriigiti erinevad, kuid võib oletada, et peamiselt puudutavad need üksikuid küsimusi nagu õigus teatavale haiglaravi liikidele koos seadusandlike normidega sellistes küsimustes nagu tasud teatavate teenuste eest. Ent sotsiaalsete tingimuste nõue võib laieneda ka muudele küsimustele: üks näide võiks ehk olla avalikele haiglatele seadusega kehtestatud nõue hoida erakorralise meditsiini osakonnad nädalavahetustel avatud. Samuti, pidades silmas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud nõuet, et eraõiguslikud asutused peavad olema „nõuetekohaselt

tunnustatud“, erinevad selles aspektis viidatud sotsiaalsed tingimused endastmõistetavalt nendest, mis on täpsustatud riigisisese õiguses, niivõrd kui küsimus on haigla või meditsiinikeskuse või sama laadi asutuse tunnustamises.

94. Kolmandaks kannab sõna „võrreldav“ endas tähendust, et eraõiguslikud haiglad ei pea avalikele haiglatele kehtestatud sotsiaalseid kohustusi täht-tähtelt järgima. Võib olla ka teatavat liiki sotsiaalseid kohustusi, mida saavad nende olemuse tõttu täita üksnes avalikud haiglad.

95. See ei tähenda siiski, nagu võiksid liikmesriigid vabalt otsustada, milliseid sotsiaalseid kohustusi peavad eraõiguslikud asutused täitma. Nimelt ei viita käibemaksu direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt b erinevalt sama lõike punktist m „teatavatele“ sotsiaalsetele tingimustele, nagu oleks olnud juhul, kui liidu seadusandja oleks soovinud anda liikmesriikidele selles küsimuses avara kaalutusõiguse.(64) Vastupidi: kasutatud sõnastus („Liikmesriigid vabastavad [...]“) viitab sellele, et liikmesriikide sellekohane kaalutusruum on piiratud.(65)

96. Selles aspektis ja teisteski aspektides on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b peamine eesmärk nimelt tagada võrreldav maksustamine avalik-õiguslike ja eraõiguslike meditsiinasutuste puhul, mis täidavad laias laastus samu funktsioone ja – jällegi laias laastus – ravivad patsiente üht? ja samamoodi. Selles suhtes on aga selge, et liikmesriigid ei saa kohustada erahaiglaid kõnealuse käibemaksuvabastuse saamise tingimusena osutama meditsiiniteenuseid sotsiaalsetel tingimustel, millel ei ole ekvivalenti avalikele haiglatele pandud õiguslikes kohustustes.

97. Samuti tähendab sõna „võrreldav“ minu arvates teatavat üldistatuse astet võrdluses. Kuna nende tingimuste eesmärk on tagada laialdane võrdsus eraõiguslike ja avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamisel, usun, et liikmesriigid peavad tagama, et eraõiguslikud asutused suuresti täidavad kõiki sotsiaalseid tingimusi, mis on *kehtestatud* avalik-õiguslikele asutustele riigisiseste õigusaktidega, millel võib olla arvestatav mõju ausale konkurentsile era? ja avalik-õiguslike asutuste vahel. See hõlmab muu hulgas kõiki *sotsiaalseid tingimusi*, millel on tõenäoliselt oluline mõju avalik-õiguslike organisatsioonide juhtimisele või patsientide valikule küsimuses, kas kasutada eraõigusliku või avalik-õigusliku organisatsiooni teenuseid. Liikmesriik ei tohi siiski anda käibemaksuvabastust teenustele, mida osutavad eraõiguslikud asutused, mis on kõigest osaliselt täitnud avalik-õiguslikele asutustele pandud sotsiaalsed tingimused, mis võivad tõenäoliselt avaldada niisugust mõju ausale konkurentsile kumbagi liiki asutuste vahel.

98. Seega, kui liikmesriigi kohtud on kohustatud võtma arvesse sotsiaalseid tingimusi, mida eraõiguslikud asutused peavad oma tegevusele käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastuse saamiseks järgima, peavad nad tagama, et laias laastus ei ületa need tingimused kõiki seadusega avalik-õiguslikele asutustele ette nähtud sotsiaalseid tingimusi ega jää ka nendest allapoole, isegi kui selleks võib parema võimaluse puududes olla vaja mõningaid ligikaudseid hinnanguid.

99. Selleks on tõepoolest vaja tasakaalustatud kriteeriume, mis ei seaks eraõiguslikke asutusi soodsamasse ega ka ebasoodsamasse olukorda. Näiteks kui avalik-õiguslikud organisatsioonid on teatavas liikmesriigis *seadusega kohustatud* tagama rangelt terapeutilisest vaatenurgast sama abikvaliteedi olemata nõutavast tasust või on võrdselt kohustatud ravima kõiki patsiente olemata nende isiklikust olukorrast, peab see liikmesriik ette nägema, et kõnealust käibemaksuvabastust saavad kasutada vaid need eraõiguslikud asutused, kes täidavad võrreldavad tingimused.

100. Veel üks näide on olukord, kus avalikud haiglad on seadusega kohustatud osutama teenust baashinna eest, nii et ei ole tagatud, milline meditsiinitöötaja tegelikult pöhiravi osutab. Selleks, et eraõigusliku asutuse osutatav samalaadne ravi oleks käibemaksust vabastatud, peab patsiendile

olema pakutud sama võimalust, isegi kui ta lõpuks otsustab maksta lisatasu olemaks kindel, et teda ravib tema valitud konkreetne meditsiinitöötaja.

101. Kui aga avalik-õiguslikel organisatsioonidel on luba viia läbi käibemaksust vabastatud meditsiinilisi toiminguid, ilma et nad oleksid seotud teatava kindla tasude määraga või ilma, et sellised toimingud oleksid hõlmatud tervisekindlustuse skeemidega, ei saa asjaomane liikmesriik tugineda sellele või sellelaadsele põhjusele, et keelduda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamisest samale tehingule, mille on sooritanud nõuetekohaselt tunnustatud eraõiguslik organisatsioon. Sealhulgas, kui avalik-õiguslikel meditsiinasutustel on lubatud võtta jõukamatelt patsientidelt lisatasu lisateenuste ning keerulisemate või kvaliteetsemate toodete eest ilma käibemaksuta, on selge, et ka erahaiglad peavad saama pakkuda neidsamu teenuseid või tooteid käibemaksuvabalt.(66)

102. Samamoodi, kui avalikel haiglatel on lubatud pakkuda näiteks erinevaid tasumäärasid, et tulla vastu patsientide eelistustele haiglas majutamisel (näiteks üheinimesepalat) või seoses tõhusamate proteesidega – isegi kui need ei ole hõlmatud tervisekindlustuse skeemidega –, peavad needsamad teenused olema käibemaksust vabastatud ka eraõigusliku organisatsiooni osutatuna.

a) **Kohtuotsus Idealmed III**

103. On tõsi, et Euroopa Kohus märkis oma otsuse Idealmed III punktis 21, et võrreldavate sotsiaalsete tingimuste nõue on seotud osutatavate teenustega, *mitte* asjaomase teenuseosutajaga. Sellega kooskõlas järeldas Euroopa Kohus, et „nende raviteenuste osakaal teenuseosutaja kogu tegevuses, mida osutati võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes nimetatud sätte tähenduses, ei oma [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel tähtsust“.(67)

104. Ma ei saa hoiduda mõttest, et seda kohtuotsust ei tohiks üle tõlgendada. Nimelt seisnes kohtuasja Idealmed III faktiliste asjaolude põhiaspekt selles, et selle kohaselt, kuidas tutvustas vaidlusaluseid riigisiseseid õigusnorme liikmesriigi kohus – ja see tutvustus oli Euroopa Kohtule siduv –, olenes vaidlusalune maksuvabastus mitte sellest, kas *iga tegevus* viidi läbi võrreldavatel sotsiaalsetel tingimustel, vaid sellele tingimusele vastanud tegevuse *osakaalust*. Seepärast, kui Euroopa Kohus märkis kohtuotsuses Idealmed III, et „*nende raviteenuste osakaal* teenuseosutaja kogu tegevuses, *mida osutati võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes* nimetatud sätte tähenduses, ei oma [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel tähtsust“, (68) ei soovinud ta sellega takistada liikmesriike kehtestamast sotsiaalset tingimust, ja seda, et meditsiiniteenuste käibemaksust vabastamiseks peavad need olema osutatud erahaiglate poolt, mis peavad tegema teatava arvu toiminguid teatava hinna eest.(69)

105. Kohtuasjas *Idealmed III* tõstatatud probleemid puudutasid hoopis küsimusi, mis olid seotud asjaomase erahaigla niisuguste hooldusteenuste osakaaluga, mida osutatakse avaliku haiglaga võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes, ja seda, kuidas võib see probleem mõjutada võimalikku käibemaksuvabastust, mida nõutakse käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b alusel. Kuigi selles kohtuotsuses tõstatatud muude probleemide kohta oleks öelda enamatki, arvan siiski, pidades silmas järeldusi, millele jõuan seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud õigusnormide suguste normide vastavusega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile b, et neid muid küsimusi ei ole vaja käsitleda ja need peaksid jääma ootama oma lahendust asjakohasemas kohtuasjas.

4. **Kohaldamine olukorrale, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus on pidanud silmas esimeses eelotsuse küsimuses**

106. Nagu olen juba selgitanud, tekkis eelotsuse küsimusest probleem, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga b on kooskõlas riigisisene õigusakt, millega allutati selles käibemaksudirektiivi artiklis ette nähtud maksuvabastus tingimusele, et hospitaliseerimise ja meditsiinilise abi toimingud osutab eraõiguslik ülikooliväline haigla:

- mille raviteenuseid kasutavad seadusega ette nähtud õnnetusjuhtumikindlustuse osutajad; või
- mis on kaasatud liidumaa haiglate planeerimise kavas (plaaniline haigla); või
- mis on sõlminud tervishoiuteenuste osutamise lepingu haigekassade liiduga või hüvituskassade liiduga; või
- mis on osutanud eelnenud majandusaastal vähemalt 40% niisuguseid haiglateenuseid, mille eest esitatud arve summa ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused.

107. Kuna selles osas, mis puudutab käesolevat kohtuasja, on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud kolm peamist tingimust, mis peavad olema täidetud, et saada ettenähtud käibemaksuvabastus (st tegu peab olema haiglaravi või meditsiiniline abiga, seda peab osutama nõuetekohaselt tunnustatud asutus ja seda tuleb osutada võrreldavatel sotsiaalsetel tingimustel), on nüüd vaja analüüsida, kas nende tingimustega on kooskõlas need neli võimalust, mida pakub niisugune säte nagu UStG § 4 punkti 14 alapunkt b koostoimes SGB V §-ga 108.

a) Hinnang eeltoodud nelja tingimuse täitmise võimaluse kohta seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud kriteeriumidega

108. Selles suhtes on täiesti selge, et neid nelja tingimuste täitmise võimalust ei saa põhjendada nõudega, et kõnealused teenused peavad kuuluma haiglaravi või meditsiinilise abi hulka, ega nõudega, et neid peab osutama „nõuetekohaselt tunnustatud“ asutus, millele on viidatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b. Muu hulgas, nagu oleme juba näinud, on see konkreetne tingimus sisuliselt seotud asjakohaste tegevusala standarditega. Euroopa Kohtu toimikust nähtub – ja ka komisjon märkis oma kirjalikes seisukohtades –, et asjaomane haigla on Saksamaa ametiasutuste poolt nõuetekohaselt tunnustatud.⁽⁷⁰⁾ Seega oleneb juhtumi lahendus sisuliselt sellest, kas Saksamaa õigusnormides ette nähtud neli tingimuste täitmise võimalust on põhjendatavad „võrreldavate sotsiaalsete tingimuste“ kriteeriumiga.

109. Selles osas, mis puudutab esimesi kolme täitmise võimalust, võib täheldada, et need nõuded ei ole ise „sotsiaalsed tingimused“ selles konkreetses mõttes, nagu võib käsitada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b, sest need on paremal juhul kõigest kaudselt seotud patsiendile haiglaravi ja meditsiinilise abi osutamisega. Tegelikult on need võimalused seotud finantssuhte ja lepingusuhtega asjaomase haigla vm meditsiinasutuse ja kohustusliku õnnetusjuhtumikindlustuse, riikliku haigekassade liidu, hüvituskassade liidu või liidumaa vahel.

110. Iseäranis teine võimalus (s.o kuulumine liidumaa tasandi haiglate hulka) näib kajastavat liikmesriigi püüet kehtestada erahaiglatele teatavas vormis kvoot konkreetsete geograafiliste alade põhjal. Siin näib mõtte olevat selles, et artiklis 132 ette nähtud käibemaksuvabastust kasutatakse vahendina tagamaks *de facto* piirangu kehtimine teataval geograafilisel tervikalal paiknevate *erahaiglate* arvu suhtes, et selles piirkonnas tegutsevad *avalikud haiglad* saaksid säilitada piisaval arvul patsiente, et olla majanduslikus mõttes jätkusuutlik. Märgin pelgalt, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b ei saa sel eesmärgil kasutada ning Saksa riigi võimalikud katsed – olgu maksuhalduri või tervishoiu kavandamise eest vastutajate kaudu – saavutada see eesmärk nii, et sel viisil kärbitakse muidu kohaldatavat käibemaksuvabastust erahaiglatele, oleks ilmselgelt

õigusvastane ja liidu õigusega vastuolus.

111. Igal juhul võib seoses sellega täheldada, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabes ei ole selgelt ja ammendavalt täpsustatud, millistele tingimustele peab asutus esimeste kolme täitmisevõimaluse alla kuulumiseks vastama, näib, et nii kohustusliku õnnetusjuhtumikindlustuse pakkujatel, riiklikel haigekassade liitudel kui ka hüvituskassade liitudel on kõigil kaalutusõigus küsimuses, kas sõlmida haiglaga leping.(71)

112. Samamoodi ei ole liidumaad ilmselt kohustatud hõlmama oma haiglate kavassee õigustlike ülikooliväliseid haiglaid, mis tegutsevad võrreldavatel sotsiaalsetel tingimustel. Kuna niisuguse kaalutusõiguse olemasolu riigisisises õiguses, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, tähendab, et selle käibemaksuvabastuse kohaldamisest meditsiinasutusele saaks seega keelduda, isegi kui ta vastab käibemaksudirektiivis ette nähtud tingimustele maksuvabastuse saamiseks, on juba seesuguse kaalutusõiguse olemasolu ise selgelt vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastusega. Põhjus on suuresti selles, et viimati nimetatud sätte *kohustab* liikmesriike vabastama käibemaksust tehingud, mis vastavad selles sättes ette nähtud tingimusele („Liikmesriigid vabastavad [...]“).(72)

113. Mis puudutab viimast riigisiseses õigusaktis ette nähtud võimalust, nimelt et eraõiguslik ülikooliväline haigla peab olema eelnenud majandusaastal osutanud vähemalt 40% niisuguseid haiglateenuseid, mille eest esitatud arve summa ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused, on oluline rõhutada, et see võimalus, nagu Saksamaa valitsus on seda tutvustanud, on mitte sellest, kas osutatavad teenused on tegelikult hõlmatud tervisekindlustuse skeemidega, vaid hinnast, mida asjaomane erahaigla küsib patsientidele otse osutatava meditsiinilise abi eest.(73) See küsimus on oluline käibemaksudirektiivi artikli 133 sätete analüüsis, mille juurde tulebki nüüd asuda.

b) **Käibemaksudirektiivi artikkel 133**

114. Käibemaksudirektiivi artikkel 133 lubab liikmesriikidel allutada muidu kohaldatava käibemaksuvabastuse veel mitmele tingimusele, mis on iga juhtumi puhul individuaalsed. Nende tingimuste hulgas on artikli 133 lõike 1 punktis c – millele mõned menetluspoolad on viidanud – sätestatud, et liikmesriigid võivad kohaldada artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse suhtes tingimust, et asjaomase eraõigusliku organisatsiooni hinnad on ametiasutuste poolt *heaks kiidetud* või jäävad selliste hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate tehingute puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud.(74)

115. Toimikust aga ei nähtu, et haiglateenuste hinnad Saksamaal peavad olema ametiasutuse poolt heaks kiidetud, mis on käibemaksudirektiivi artikli 133 lõike 1 punkti c peamine nõue.(75) Küsitud hindu võetakse kindlustusorganisatsioonide poolt tasude hüvitamisel arvesse, kuid näib, et küsitud hindu selles vormis ei kontrollita.(76)

116. Peale selle tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 133 lõike 1 punkti c sõnastusest, et tingimus, mille liikmesriigid võivad sellest sättest tulenevalt kehtestada, puudutab asjaomase asutuse *kõiki hindu*.

117. Sellest järeldub, et kõik erahaigla tegevuse raames osutatavad teenused kas vastavad ametiasutuste poolt heaks kiidetud tariifile või ei ületa selliseid hindu või on tehingute puhul, mille hindu ei ole vaja heaks kiita, madalamad nendest, mida võtavad samalaadsete tehingute eest käibemaksukohustusega äriühingud, ning sel juhul võivad kõik need teenused, kui igaüks neist vastab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud taotlemistingimustele, olla käibemaksust vabastatud, vastasel korral aga ei saa käibemaksust vabastada ühtegi neist.

Kindlasti aga ei ole selles sättes ette nähtud võimalust jätta artiklis 132 ette nähtud käibemaksuvabastuse taotlus rahuldamata põhjendusel, et sellele tingimusele vastas *kõigest osa tegelikult osutatud meditsiiniteenustest.*(77)

118. Ehkki käibemaksudirektiivi artikkel 133 neljandat Saksamaa õiguses ette nähtud võimalust ei hõlma, usun, et seda tingimust saab siiski pidada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses võrreldavate sotsiaalsete tingimuste hulka kuuluvaks, kuid siiski tingimusel, et olenemata sellest, mis tegevusega on tegu, kehtib avalike haiglate suhtes kohustus olla eelnenud majandusaastal osutanud vähemalt 40% niisuguseid teenuseid, mille eest esitatud arve summa ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused, või selle kohustusega sarnane seadusega ette nähtud kohustus.

119. Kõik see tähendab, et kuigi 40% haiglateenustega seotud arve nõuet ei saa põhjendada käibemaksudirektiivi artikli 133 punktide c viidates, saab seda sellegipoolest põhimõtteliselt pidada sotsiaalseks tingimuseks sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses, eeldusel, et niisugune kohustus on seadusega pandud ka avalikele haiglatele ja teistele sama laadi asutustele.(78)

120. Tuleb rõhutada, et esitatud küsimus puudutab riigisiseste õigusnormide kooskõla liidu õigusega, mitte seda, kas kaebaja peaks saama seda maksuvabastust kasutada. Niisiis oleksid need riigisisised õigusnormid – olenemata sellest, millisele seisukohale asub Euroopa Kohus neljanda võimaluse osas kohtuotsuses *Idealmed III* tehtud järelduse suhtes – ikkagi liidu õigusega vastuolus, kuna SGB V §?s 108 ette nähtud esimesed kolm võimalust ei ole otseselt seotud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud nõudega, mille kohaselt peab kõnealune tegevus olema teostatud võrreldavatel sotsiaalsetel tingimustel.

121. Seepärast teen kokkuvõttes ettepaneku vastata liikmesriigi kohtu esimesele küsimusele selliselt, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused riigisisised õigusnormid, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, millega on seatud käibemaksust vabastamise tingimuseks, et erahaigla raviteenuseid peavad kasutama seadusega ette nähtud õnnetusjuhtumikindlustuse osutajad või haigla peab olema kaasatud liidumaa haiglate planeerimise kavasse või olema sõlminud tervishoiuteenuste osutamise lepingu haigekassade liiduga või hüvituskassade liiduga. Muu hulgas ei ole need nõuded käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses sotsiaalsed tingimused.

122. Siiski, Saksa valitsuse nimetatud nõue, et käibemaksuvabastust kasutada sooviv erahaigla peab olema osutanud eelnenud majandusaastal vähemalt 40% niisuguseid haiglateenuseid, mille eest esitatud arve summa ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused – võib aga kujutada endast sotsiaalset tingimust artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses, kui võrreldav nõue on ette nähtud avalik-õiguslikele organisatsioonidele.

C. Teine küsimus

123. Teises küsimuses palub liikmesriigi kohus selgitada, millistel tingimustel osutavad eraõiguslikud haiglad haiglaravi avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses.

124. Esimest küsimust analüüsides tutvustatud mõttekäike arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele küsimusele nii, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b kasutatud mõistet „sotsiaalsed tingimused, mis on võrreldavad avalik-õiguslike institutsioonide suhtes kohaldatavate sotsiaalsete tingimustega“ tuleb tõlgendada viitena kõikidele tingimustele, millele eraõiguslikud asutused peavad vastama, et nende suhtes kehtiksid kas samasugused või võrreldavad eeskirjad, mis reguleerivad avalik-õiguslike organisatsioonide suhet patsientidega

ning mida nad peavad kõikidel asjaoludel täitma, kui nad osutavad haiglaravi, meditsiinilist abi või nendega otseselt seotud tegevust. Selle tingimuse täidetust eraõigusliku asutuse poolt võib järeldata kohustustest, mida see asutus on patsientide suhtes lepinguliselt kehtestanud.

V. Ettepanek

125. Seepärast olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks vastama Niedersächsisches Finanzgerichti (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa) esitatud kahele küsimusele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused riigisisese õigusnormid, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, millega on seatud käibemaksust vabastamise tingimuseks, et erahaigla raviteenuseid peavad kasutama seadusega ette nähtud õnnetusjuhtumikindlustuse osutajad või haigla peab olema kaasatud liidumaa haiglate planeerimise kavasse või olema sõlminud tervishoiuteenuste osutamise lepingu haigekassade liiduga või hüvituskassade liiduga. Muu hulgas ei ole need nõuded käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses sotsiaalsed tingimused.

Saksa valitsuse nõue, et käibemaksuvabastust kasutada sooviv erahaigla peab olema osutanud eelnenud majandusaastal vähemalt 40% niisuguseid haiglateenuseid, mille eest esitatud arve summa ei ületanud seda, mille oleksid hüvitanud sotsiaalkindlustusasutused, võib kujutada endast sotsiaalset tingimust direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses, kui võrreldav nõue on ette nähtud avalik-õiguslikele organisatsioonidele.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis b kasutatud mõistet „sotsiaalsed tingimused, mis on võrreldavad avalik-õiguslike institutsioonide suhtes kohaldatavate sotsiaalsete tingimustega“ tuleb tõlgendada viitena kõikidele tingimustele, millele eraõiguslikud asutused peavad vastama, et nende suhtes kehtiks kas samasugused või võrreldavad eeskirjad, mis reguleerivad avalik-õiguslike organisatsioonide suhet patsientidega ning mida nad peavad kõikidel asjaoludel täitma, kui nad osutavad haiglaravi, meditsiinilist abi või nendega otseselt seotud tegevust. Selle tingimuse täidetust eraõigusliku asutuse poolt võib järeldata kohustustest, mida see asutus on niisuguste patsientide suhtes lepinguliselt kehtestanud.

1 Algkeel: inglise.

2 Vt Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Brüssel, Bruylant, 2020, lk 538.

3 See tingimus lisati UStG § 4 punkti 14 alapunkti b alapunkti aa 2019. aastal.

4 *Diagnosis-related group* (DRG) on süsteem haiglates haigusjuhtude liigitamiseks eri rühmadesse.

5 Vt seoses esimeste kahe tähendusega 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 47 ja 48). Mõnes kohtuotsuses on Euroopa Kohus oma praktikale viidates neid eri tähendusi omavahel seganud, mis võib jätta mulje mõningasest segadusest seoses neutraalse maksustamise põhimõtte ulatusega. Vt nt 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punktid 40–44).

6 Vt selle kohta 22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 38), ja hiljutisemast kohtupraktikast 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43) või 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus

Zabrus Siret (C?81/17, EU:C:2018:283, punktid 32–34).

7 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Jetair ja BTWE Travel4you (C?599/12, EU:C:2014:144, punkt 53) ja 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße (C?449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48).

8 Vt nt 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, punkt 38).

9 Mõiste „neutraalne maksustamine“ on laenatud liberaalsetelt majanduskoolkondadelt, kelle eesmärk oli muu hulgas omistada maksudele range tulueesmärk. Praktikaga ei ole ükski maksusüsteem majanduslikult neutraalne, sest maksubaasi ja maksumääraga seotud valikud mõjutavad majandustegevuses osalejate käitumist igal juhul. Sellest tulenevalt on arusaamast, et üldiselt peaksid maksud olema neutraalsed, vähem või rohkem loobunud, samal ajal kui on tunnistanud maksustamise funktsiooni majandusliku ja sotsiaalse interventsionismi instrumendina. Vt Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, Pariis, LGDJ, 2021, lk 4–7.

10 Vt selle kohta nt 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 49).

11 Vt nt 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, punkt 45).

12 Nagu Euroopa Kohus tunnistas 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsuses RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, punkt 54): kui liidu seadusandjal tuleb maksumeetme vastuvõtmisel teha poliitilisi, majanduslikke ja sotsiaalseid valikuid ning seada tähtsuse järjekorda lahknevad huvid, tuleb talle anda ulatuslik kaalutlusruum. Sama peab paika riigisisel tasandil, kui direktiiv annab liikmesriigile kaalutlusõiguse jätta direktiiviga ette nähtud kriteeriumid kohaldamata, vaid neid täpsustada. Vt minu ettepanek kohtuasjas Golfclub Schloss Igling (C?488/18, EU:C:2019:942, punktid 55–60 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 Vt nt 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus ASM Brescia (C?347/06, EU:C:2008:416, punkt 28).

14 Vt nt 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 18).

15 Vt selle kohta 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, punkt 30).

16 Vt nt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 28).

17 (ELT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

18 Vt nt 18. septembri 2019. aasta kohtuotsus Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, punkt 18).

19 Vt nt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 28).

20 Vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 27) ja 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus (C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 29).

21 Vt selle kohta 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 19) ja 18. septembri 2019. aasta kohtuotsus Peters (C?700/17, EU:C:2019:753 punktid 20 ja 21). Ent erinevalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktist b ei hõlma punkt c toiminguid, mis on otseselt seotud selles sättes viidatud tervishoiuteenustega. Vt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 32).

22 Mõlemal sättel on ka see ühine joon, et nendes ei ole seatud ühtegi nõuet seoses käibemaksust vabastatud tehingute saajaga.

23 Vt selle kohta kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas CopyGene (C?262/08, EU:C:2009:541, punkt 27).

24 Nagu Euroopa Kohus märkis 1. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse Ygeia (C?394/04 ja C?395/04, EU:C:2005:734) punktis 29: „[...] teenuste osutamine, mille eesmärk on [...] haiglaravil viibivate isikute mugavuse ja heaolu suurendamine, ei ole üldreeglina [...] maksust vabastatud [...], kui need teenused [ei ole] möödapääsmatud haiglaravi ja sellise meditsiinilise abi teraapia eesmärkide saavutamiseks, mille raames neid teenuseid on osutatud.“

25 Selle kohta, mis laadi meditsiiniteenuseid võidakse maksust vabastada, vt nt 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, punkt 29); 10. juuni 2010. aasta kohtuotsused CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punktid 28, 40–52) ja Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 37); 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punktid 28 ja 29), ning 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167, punktid 25 ja 26).

26 Vt selle kohta 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punktid 28–31). Seoses otseselt seotud tegevusega seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses vt nt 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, punktid 33–35); 1. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Ygeia (C?394/04 ja C?395/04, EU:C:2005:734, punktid 23–29); 25. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C?79/09, ei avaldata, EU:C:2010:171, punkt 51), ja 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 49).

27 Vt 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 35). Euroopa Kohus märkis näiteks, et diagnostilisi meditsiinianalüüse tegevat eraõiguslikku laboratooriumi tuleb pidada „haiglate“ ja „meditsiini- ja diagnostikakeskustega“ „sama laadi“ asutuseks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses, kui sellised analüüsid kuuluvad, arvestades nende raviotstarbelist eesmärki, nimetatud sättes ette nähtud mõiste „meditsiiniline abi“ alla. Vt 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, punkt 35) ja 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 60). Siiski ei täida üksus, mis ise endale tööd andes tegeleb inimelundite ja inimelundite proovide transportimisega haiglate ja laboratooriumide jaoks, sama liiki erifunktsiooni nagu need, mida täidavad meditsiini- ja diagnostikaasutused või ?keskused, mida peetakse asjakohaseks, et üksust saaks nimetada „sama laadi asutuseks“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses. 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 36).

28 See ressursside ühendamise on haigla, meditsiinikeskuse ja diagnostikakeskuse ühisjoon. Samuti eristab see tervisekeskust meditsiini- või parameditsiinasutusest, mille teenused võivad samuti olla käibemaksust vabastatud, kuid seda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c alusel.

29 23. veebruari 1988. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Ühendkuningriik (353/85,

EU:C:1988:82, punkt 32) ja 6. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, punkt 47) ning 10. juuni 2010. aasta kohtuotsuses CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 58) oli Euroopa Kohus möödaminnes, põhjendamata märkinud, et nüüd käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabadus puudutab „asutusi, mis teenivad sotsiaalseid eesmärke“, olenemata sellest, kas niisugused eesmärgid ei ilmne sõnastusest ega eesmärgist, mis on seotud vaid meditsiinilise abiga. On tõsi, et selles sättes on ette nähtud „sotsiaalse võrreldavuse“ nõue, kuid see on seotud sellega, kuidas kõnealuseid teenuseid osutatakse, mitte neid osutavate asutuste tegevuse eesmärgiga. Täheldan siiski, et oma hiljutises praktikas on Euroopa Kohus lakanud viitamast tegevuse sotsiaalsele eesmärgile, mis asjaomasel asutusel peaks olema.

30 Vt nt 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, punkt 26) ja minu ettepanek kohtuasjas Grup Servicii Petroliere (C?291/18, EU:C:2019:302, punktid 40–51).

31 Vt selles tähenduses 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, punkt 35).

32 Vt selle kohta seoses mõistega „teised sama laadi asutused“ 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, punkt 41).

33 Vt analoogia alusel 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, punktid 52–54).

34 8. juuni 2006. aasta kohtuotsus L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, punkt 42); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, punktid 64 ja 81), ning 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punktid 61–63).

35 Vt analoogia alusel 14. veebruari 2017. aasta arvamus 3/15 (Marrakechi leping avaldatud teostele juurdepääsu kohta) (EU:C:2017:114, punkt 122).

36 Vt analoogia alusel 14. veebruari 2017. aasta arvamus 3/15 (Marrakechi leping avaldatud teostele juurdepääsu kohta) (EU:C:2017:114, punkt 124).

37 Vt nt 14. mai 2020. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies ja Ordre des barreaux francophones et germanophone (C?667/18, EU:C:2020:372, punkt 25).

38 Vt selle kohta 10. juuni 2020. aasta kohtuotsus CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 74) ja 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 34). Näib, et mõlemas kohtuasjas järeldas Euroopa Kohus sellest, et haiglal oli ametiasutuste luba tegutseda, seda, et haigla on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses nõuetekohaselt tunnustatud.

39 Vt nt 11. juuni 1998. aasta kohtuotsus Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punkt 21) ja 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsus Linneweber ja Akritidis (C?453/02 ja C?462/02, EU:C:2005:92, punkt 29).

40 Vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 38).

41 Muu hulgas tuletas Euroopa Kohus sellest tingimusest, et liikmesriikide kaalutusõigust selles osas piirab vajadus tagada, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ainult piisavalt kvaliteetsetele teenustele. Vt 18. septembri 2019. aasta kohtuotsus Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 34) ja 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise vabastamine käibemaksust) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 42).

42 Käibemaksudirektiivi artikli 133 lõike 1 punkti c eesmärk juba on anda liikmesriikidele võimalus seada selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse andmise tingimuseks nõue, et organisatsioonide, mis ei ole avalik-õiguslikud, „hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud“. Kuna liidu seadusandja on pühendanud sellele, kuidas kõnealust tegevust teostatakse, eraldi sätte ja omal tahtel piirdunud selles analüüsis kohaldatavate sotsiaalsete tingimustega, ei saa seda asjaolu eraldi hindamiskriteeriumi raames arvesse võtta nii, et esimene kriteerium ei kaota „*effet utile*“i.

43 Vt selle kohta nt 1. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Ygeia (C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 23).

44 Vt selle kohta nt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punktid 36 ja 37) ning 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise vabastamine käibemaksust) (C-48/19, EU:C:2020:169, punktid 41 ja 42).

45 Vt 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus Sturgeon jt (C-402/07 ja C-432/07, EU:C:2009:716, punkt 47).

46 Vt 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punktid 41 ja 42).

47 Vt 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punktid 52 ja 53).

48 Vt nt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30).

49 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

50 Vt kohtuotsuse Dornier punktid 72 ja 73. Saan nii aru ka 10. juuni 2010. aasta kohtuotsuse CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328) punktist 65. Tõsi, nimetatud kohtuotsuse punktis 75 märkis Euroopa Kohus, et see, kui pädevad ametiasutused on andnud asutusele nabaväadi tüvirakkude käitlemisloa, ei saa iseenesest ja automaatselt viia tunnustatuseni käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses. Ent tüvirakkude käitlemisel, isegi kui need rakud on mõeldud inimkasutuseks, võib olla teisigi eesmärgi peale meditsiinilise abi või diagnostika, näiteks uurimistegevus. Seega, nagu leidis Euroopa Kohus, „näitab see asjaolu, et [asutuse] tegevusel on seos haiglaravi ja meditsiinilise abiga. Niisugune luba võib seega olla seik, mis osutab, et [see asutus] võib antud juhul olla „nõuetekohaselt tunnustatud“ [käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b] tähenduses“, ilma et see iseenesest ja automaatselt tähendaks, et see asutus on liikmesriigis nõuetekohaselt tunnustatud kui haigla, meditsiinikeskus, diagnostikakeskus või sama laadi asutus.

51 Vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 71): „[see, kui riigi ametiasutustel on õigus võtta arvesse, et asutuse tegevust ei ole toetatud ega toetata riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist,] ei tähenda seda, et [kõnealune] maksuvabastus tuleb süstemaatiliselt välistada, kui sotsiaalkindlustusasutused osutatavaid teenuseid ei hüvita“.

52 Selleks et sellel argumendil oleks formaalloogika seisukohast tõendusjõud, kehtib kaudselt tingimus, et asutuse nõuetekohane tunnustatus on osutatavate teenuste haigekassast rahastamise eeltingimus.

53 Kohtujuristi kursiiv.

54 Tähelepanu, et mitmel korral on Euroopa Kohus kohandanud oma praktikat nüüdse käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud erandi tõlgendamise kohta. Vt nt 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punkt 15), millega muudeti ära varasem lahendus, või 18. septembri 2019. aasta kohtuotsus Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, punkt 35), millega tõlgendati eelnenud kohtuotsus mittesõnasõnaliselt ümber, et eristada varasemat kohtuotsust.

55 Tuleb tähele panna, et seda tingimust ei sisaldanud algne komisjoni ettepanek võtta vastu kuues nõukogu direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (C 80/1). Vt kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas CopyGene (C?262/08, EU:C:2009:541, punkt 82).

56 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, punkt 49).

57 Selle kohta märkis Euroopa Kohus 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsuse Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168) punktis 24, et „see säte ei määratle täpselt asjaomaste raviteenuste neid aspekte, mida selle sätte kohaldatavuse hindamisel tuleb võrrelda“. Seda ei tule siiski käsitada ülearu kitsalt. Nimelt nähtub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b sõnastusest selgelt, et „sotsiaalselt võrreldavad“ peavad olema tingimused, mille kohaselt osutatakse maksuvabastuskõlblikke teenuseid, ja mitte kõigest – nagu sellest punktist võiks välja lugeda – nende teenuste sisu.

58 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, punkt 28).

59 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, punkt 31). Selles aspektis märkis Euroopa Kohus, et see kord „omab tähtsust“, kuid ei täpsustanud, millistel tingimustel, ega ka seda, millised tagajärjed on sellel hindamisele.

60 Seepärast on need kohustused kaudselt seotud asjaoluga, et kõnealused teenused on osa üldist majandushuvi esitavatest teenustest, millele on viidatud ELTL artiklis 106. Nimelt on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 sättes mõeldud selleks, et vabastada teatav tegevus käibemaksust põhjendusel, et see on üldistes huvides. Vt selle kohta 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, punkt 26) ja selle kohta, et haigla, meditsiinikeskuse või diagnostikakeskuse osutatavad teenused kuuluvad üldist majandushuvi esindavate teenuste hulka, 25. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Ambulanz Glöckner (C?475/99, EU:C:2001:577, punkt 55) ja 12. juuli 2001. aasta kohtuotsus Vanbraekel jt (C?368/98, EU:C:2001:400, punkt 48).

61 Kuna aga käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt b viitab mis tahes sotsiaalsele

tingimusele, tuleb selle kindlakstegemiseks, kas liikmesriigi kehtestatud nõue, mille täitmisel saab tegevuse käibemaksust vabastada, on selle sättega kooskõlas, arvesse võtta mitte ainult kohustusi, mis on *konkreetselt* kohaldatavad avalik-õiguslik organisatsiooni osutatavatele samalaadsetele teenustele, vaid ka kohustusi, mis lasuvad sellise tegevusega avalik-õiguslikel asutustel üldisemalt, niivõrd kui need kohustused on sotsiaalselt laadi. Kui – toon ajakohase näite – kõik teatava konkreetse tegevusega tegelevad avalik-õiguslikud haiglad on seadusega kohustatud reserveerima teatava arvu voodikohti COVID-19 patsientidele, olenemata sellest, millise meditsiinosakonnaga on tegu, peab sedasama kohustust – mis on olemuselt sotsiaalne – järgima ka iga erahaigla, kes taotleb selle tegevuse vabastamist käibemaksust. Ent mõistagi, kui COVID-19ga seotud kohustus ei laienenud selles näites näiteks avalikele neuroloogiahaiglatele või üldhaigla neuroloogiaosakonnale, ei saa sellele, et eraneuroloogiahaiglad või eraõigusliku üldhaigla neuroloogiaosakond ei reserveerinud teataval arvul voodikohti niisugustele patsientidele, tugineda selle haigla või osakonna tegevuse ilmajätmiseks artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud käibemaksuvabastusest.

62 Usun, et selle kaudne põhjus on mitte tekitada kahjulikku olukorda eraõiguslikele organisatsioonidele, mis on teiste hulgas võtnud kasutusele eri organisatsioonivormid või raviprotokollid, ja seega soodustada ausat konkurentsi, s.o orienteerumist sisule.

63 Nimelt saab erahaigla ainult niisugustele tingimustele viidates veenduda, et talle pandud kohustused on tõepoolest võrreldavad avalikule haiglale kehtestatudega. Kui käsitada seda terminit vastupidi, lihtsalt viitena faktilistele oludele, milles avalik-õiguslikud organisatsioonid tegutsevad, või nende järgitavatele eri praktikatele, oleks tingimusi, mida eraõiguslikud organisatsioonid peavad täitma, väga keeruline hinnata, sest see eeldaks potentsiaalselt tuhandete teiste asjaomases liikmesriigis asuvate haiglate olukorra analüüsi.

64 Vt 10. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punktid 30 ja 33).

65 Muu hulgas ei arva ma, et kuna tegu on keerulise küsimusega, tuleks see jätta liikmesriikide kaalutlusruumi piiresse.

66 Praktikas ei ole ka ebatavaline, kui avalikel haiglatel lubatakse ravida inimesi, kellel ei ole tervisekindlustust, kui nad suudavad kulud katta.

67 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 21).

68 Kohtujuristi kursiiv. Niisiis on selge, et see maksuvabastus on kohaldatav teenushaaval, mitte asutuse kui terviku põhjal.

69 Oletagem näiteks, et liikmesriik kehtestab avalikele haiglatele kaks sotsiaalset kohustust, millest esimene on seotud teatavate patsientidel tunnustatud õiguste järgimisega (nt õigus täielikult tutvuda oma tervisekaardiga ja seda edastada, õigus tulla saatjaga jne) ning teine seisneb 20% voodikohtade reserveerimises COVID-19 patsientidele. See liikmesriik ei saaks lubada, et erahaiglad võiksid saada käibemaksuvabastuse kogu oma tegevusele, kui vaid 40% puhul oleks need kaks kohustust täitnud, sest see tähendaks esimese tingimusega seoses, et potentsiaalselt 60% teenuseid on käibemaksust vabastatud, isegi kui nad ei järginud neid patsientidele antud õigusi. Siiski oleks sellel liikmesriigil õigus nõuda ühe sotsiaalse tingimusena teistes seas, et ka erahaiglad reserveeriksid 20% voodikohtadest COVID-19 patsientidele, olgugi et see tingimus oleneks sellest, kas asjaomane haigla osutab vaidlusaluseid teenuseid, mitte otseselt nende teenuste laadist.

70 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teave näib viitavat, et riigisisised õigusaktid ei

nõua, et selleks et eraõiguslikul organisatsioonil oleks luba ülikoolivälise haiglategevuse jaoks, peab see eraõiguslik organisatsioon olema tingimata ühes neljast olukorrast, millele on viidatud UStG § 4 punkti 14 alapunktis b koostoimes SGB V §-ga 108. Näib hoopis, et need neli olukorda võivad tõenäoliselt tekkida siis, kui asutus on saanud nõuetekohaselt loa niisuguse tegevuse jaoks.

71 Vt nt SGB V § 109 lõige 2.

72 Kohtujuristi kursiiv.

73 Seega ei olene selle tingimuse täitmine teguritest, mis oleksid avaliku või erahaigla kontrolli alt väljas, nagu sotsiaalkindlustusorganisatsioonide hüvitamispõhimõtted.

74 Nagu selgub selle sättes sõnastusest, tuleb seda tingimust hinnata iga tegevuse suhtes, mille asjaomane asutus ette võtab.

75 Vt Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Brüssel, Bruylant, 2020, lk 538.

76 Selles aspektis soovin võimaliku arusaamatuse ärahoidmiseks toonitada, et küsimusel, mis puudutab üksikasju seoses meditsiiniteenuse hüvitamisega tervisekindlustuse fondide poolt, isegi kui need üksikasjad on seadusega ette nähtud, ei ole mingit pistmist hinnakontrolliga. Nimelt ei tähenda see, kui vaid teatavad tervishoiuteenused, mida osutatakse teatava hinnaga, ei ole hõlmatud, seda, et meditsiiniastutused on kohustatud müüma oma teenuseid selle hinnaga. Asutustele jääb vabadus muuta tasumäärasid nii, nagu nad soovivad.

77 Seda käibemaksudirektiivi artikli 133 grammatilist tõlgendust kinnitab vajadus tõlgendada iga liidu õiguse sätet kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, mille hulka kuulub võrdse kohtlemise põhimõte, aga ka kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 133 eesmärgiga, milleks näib olevat eelkõige lubada liikmesriikidel kehtestada lisatingimusi tagamaks, et seda maksuvabastust saavad kasutada ainult need eraõiguslikud organisatsioonid, mis tegutsevad samade piirangutega, nagu on kehtestatud avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes.

78 On tõsi, et kui esineb muid olulisi sotsiaalseid tingimusi, millele avalikud haiglad peavad sama teenust osutades vastama, oleks riigisisised õigusnormid samuti liidu õigusega vastuolus, kuna selles ei nõutud, et erahaiglad vastaksid käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud käibemaksuvabastuse saamiseks võrreldavatele sotsiaalsetele tingimustele. Need muud sotsiaalsed tingimused aga ei ole kaebaja vastu täitmisele pööratavad, sest kuna seda direktiivi ei ole korralikult riigisisesse õigusesse üle võetud, ei saa see ise eraõiguslikele isikutele kohustusi kehtestada. Vt nt 5. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, punkt 18) ja minu ettepanek kohtuasjas Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, punkt 21).