

Kohtuasi C-106/05

L.u.P. GmbH

versus

Finanzamt Bochum-Mitte

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punktid b ja c ning lõike 2 punkt a – Muude kui avalik-õiguslike isikute poolt antav meditsiiniline abi – Meditsiinilise abi andmine meditsiinipersonali poolt – Üldarstide ettekirjutuse alusel eraõigusliku laboratooriumi poolt väljaspool raviasutust tehtavad meditsiinilised analüüsid – Maksuvabastuse tingimused – Liikmesriikide kaalutusõigus – Piirid

Kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanek, esitatud 7. märtsil 2006

Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 8. juuni 2006

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt b ja lõike 2 punkt a)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et meditsiinilised analüüsid, mille eesmärk on ennetava abinõuna patsiendi jälgimine ja läbivaatus, mida põhikohtuasjas kõne all olev eraõiguslik ja väljaspool raviasutust tegutsev laboratoorium teostab üldarsti ettekirjutusel, võivad kuuluda selles sättes ette nähtud maksuvabastuse hulka kui meditsiiniline abi, mida annab muu eraõiguslik asutus, mis on nimetatud sätte mõttes nõuetekohaselt tunnustatud.

Meditsiiniteenustele, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, sh seda hoida või taastada, kohaldatakse nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust. Meditsiinilised analüüsid, mis on üldarstide poolt nende määratava ravi raames ette kirjutatud, aitavad kaasa inimeste tervishoiule, kuna sarnaselt mis tahes ennetava abinõuna teostatud meditsiiniteenusele on nende eesmärk võimaldada patsientide jälgimist ja läbivaatust enne, kui tekib vajadus diagnoosida, hooldada või ravida võimalikku haigust.

Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ja lõike 2 punktiga a ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad niisuguste meditsiiniliste analüüside maksust vabastamisele tingimused, mida esiteks ei kohaldata neid ette kirjutanud üldarstide poolt osutatud ravi maksust vabastamisele ja teiseks, mis erinevad nendest, mida kohaldatakse meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusele nende sätete mõttes. Siseriiklike kohtute kohustus on uurida, kas liikmesriigid on selliste tingimuste kehtestamisel pidanud kinni kaalutusõiguse piiridest ja ühenduse õiguspõhimõtetest, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest, mis käibemaksuvaldkonnas seisneb maksustamise neutraalsuse põhimõttest.

Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b on seega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad meditsiiniliste analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et need tuleb läbi viia meditsiinilise järelevalve all. Selles sättes esinev mõiste „meditsiiniline abi” hõlmab mitte üksnes otseselt arstide või teiste tervishoiutöötajate poolt meditsiinilise järelevalve all osutatud ravi, vaid ka haiglas abipersonali teenuseid, mida osutavad isikud, kellel puudub arsti kvalifikatsioon.

Seevastu ei ole selle sättega vastuolus see, kui samad õigusnormid kehtestavad nimetatud analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et vähemalt 40% nendest peab olema mõeldud sotsiaalkindlustusasutustes kindlustatud isikutele. Selleks et määrata kindlaks, kas eraõiguslikud asutused võivad olla tunnustatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamise osas, võivad siseriiklikud ametiasutused kooskõlas ühenduse õigusega ja siseriiklike 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.

(vt punktid 29, 30, 48, 51, 53, 55 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

8. juuni 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punktid b ja c ning lõike 2 punkt a – Muude kui avalik-õiguslike isikute poolt antav meditsiiniline abi – Meditsiinilise abi andmine meditsiinipersonali poolt – Üldarstide ettekirjutuse alusel eraõigusliku laboratooriumi poolt väljaspool raviasutust tehtavad meditsiinilised analüüsid – Maksuvabastuse tingimused – Liikmesriikide kaalutusõigus – Piirid

Kohtuasjas C-106/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 25. novembri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. märtsil 2005, menetluses

L.u.P. GmbH

versus

Finanzamt Bochum-Mitte,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. jaanuari 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- L.u.P. GmbH, esindajad: maksunõustajad R. Todtenhöfer ja N. Bohn, hiljem *Rechtsanwalt* W. Krieger,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 7. märtsi 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punktide b ja c ning lõike 2 punkti a tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud L.u.P. GmbH (edaspidi „L.u.P.“) ja Finanzamt Bochum-Mitte (edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist vabastada käibemaksust meditsiinilised analüüsid, mida L.u.P teeb äriühingutele, mis kasutavad laboratooriume, millega on seotud üldarstid, kes teevad nende määratud ravi raames nende analüüside tegemiseks ettekirjutuse.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktid b ja c sätestavad:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi:

[...]

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 asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt“.

4 Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kolmas taane sätestab:

„2.a) Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike

1 punktides b [...]sätetatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust:

[...]

– [kõnealuste organisatsioonide] hinnad on heaks kiidetud ametivõimude poolt või jäävad selliste heakskiidetud hindade piiresse või on heakskiitu mittevajavate teenuste puhul madalamad kui sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksustatavad äriühingud”.

Siseriiklikud õigusnormid

5 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, edaspidi „UStG”) § 4 punkti 14 esimene lause näeb ette, et „arsti, hambaarsti, füsioterapeudi, liikumisterapeudi, ämmaemanda või muust analoogsest meditsiinivaldkonnast tulenev tegevus tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 18 lõike 1 punkti 1 mõttes, ja kliiniliste keemikute tegevus, on käibemaksust vabastatud”.

6 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib seda sätet kohaldada piiratud vastutusega äriühingu („Gesellschaft mit beschränkter Haftung”) vormis esinevale meditsiinilaboratoriumile. Bundesverfassungsgericht’i arvates on käibemaksuvabastuse küsimustes igasugune erinev kohtlemine, mis põhineb ettevõtja õiguslikul vormil, vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega.

7 UStG § 4 punkti 16 alapunkt c sätestab:

„§ 1 lõike 1 punktides 1–3 nimetatud tegevuste hulgas vabastatakse maksust:

[...]

16. tegevused, mis on tihedalt seotud haiglate, uuringutele spetsialiseeritud kliinikute ja muude raviasutuste, diagnostikat või meditsiinilisi uuringuid [...] teostavate asutuste kasutamisega, kui:

[...]

c) uuringutele spetsialiseeritud kliinikute ja muude raviasutuste, diagnostikat või meditsiinilisi uuringuid teostava asutuste puhul osutatakse teenuseid meditsiinilise järelevalve all ning kui eelneval kalendriaastal vähemalt 40% raviteenustest osutati punkti 15 alapunktis b loetletud isikutele”.

8 Viimatimainitud sättes loetletud isikud on sotsiaalkindlustusasutuses kindlustatud isikud, kes saavad sotsiaalabi ja kellel on õigus vanaduspensionile (või sõjaohvritele makstavale pensionile).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 L.u.P. on Saksa õiguse alusel asutatud piiratud vastutusega äriühing, mille ainuosanikuks on laboratoorse meditsiini arst Ingo Scharmann. Ta teostab meditsiinilisi analüüse eelkõige äriühingutele, mis kasutavad laboratooriume, millega on seotud üldarstid, kes teevad nende määratud ravi raames nende analüüside tegemiseks ettekirjutuse.

10 Finanzamt leiab, et need teenused tuleb käibemaksuga maksustada.

11 Finanzgerichtshof kinnitas Finanzamt’i otsuse esiteks seetõttu, et kuigi L.u.P on „muu meditsiinilisi uuringuid teostav asutus” UStG § 4 punkti 16 mõttes, ei osutatud teenuseid „meditsiinilise järelevalve all” selle sätte mõttes, ja teiseks seetõttu, et L.u.P. ei ole tõendanud, et kõikidel eelnevatel aastatel osutas ta vähemalt 40% teenustest isikutele, kes on loetletud UStG § 4

punkti 15 alapunktis 15.

12 L.u.P. kaebas selle otsuse edasi Bundesfinanzhof'ile.

13 Bundesfinanzhof sedastab eelotsusetaotluses, et Finanzgerichtshof leidis õigustatult, et kõnealused teenused ei olnud UStG § 4 punkti 16 alapunkti c alusel maksust vabastatud, kuna on teada, et neid teenuseid ei osutatud nõutud mahus selle sätte punktis 15 nimetatud isikute kategooriatele.

14 Nimetatud kohus väljendab sellegipoolest kahtlusi, mis on esiteks seotud küsimusega, kas kõnealuseid teenuseid tuleb pidada „meditsiinilise abiga” otseselt seotud tegevuseks”, mida teostavad „haiglad” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõttes või „meditsiinilise abi andmiseks asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt” sama artikli lõike 1 punkti c mõttes.

15 Bundesfinanzhof märgib esiteks, et kuigi meditsiinilisi analüüse tehakse haiguste diagnoosimiseks ja seetõttu võib neid pidada meditsiinilise abi andmiseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c mõttes, ei osuta analüüse teostavad laboratooriumid üldreeglina patsiendile teenuseid konfidentsiaalsussuhte raames, mis välistab selle sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise (10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00, EKL 2002, lk I-6833, punkt 35). Teiseks märgib nimetatud kohus seda, et kuigi 11. jaanuari 2001. aasta otsusest kohtuasjas C-76/99: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 20) tuleneb, et Euroopa Kohtu arvates on meditsiinilised analüüsid meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõttes, on tema arvates teenused, mida osutavad arstid, kes teevad nimetatud analüüside tegemiseks ettekirjutuse, selle direktiivi artikli 13 A osa 1 punkti c alusel maksust vabastatud. Viimast sätet ei kohaldata seega meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusele.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on juhul, kui kõnealused teenused on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c alusel maksust vabastatud, UStG § 4 punkti 16 alapunkt c võtnud selle direktiivi sätteid üle sobimatul viisil. Kui need teenused kuuluvad selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud teenuste alla, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus muu hulgas, kas haiglaraviga otseselt seotud tegevuse maksust vabastamisest võib selles lõikes ja nimetatud artikli lõikes 2 ette nähtud tingimuste põhjal keelduda, samas kui meditsiiniline abi on ise maksust vabastatud ka siis, kui need tingimused ei ole täidetud. Artikli 13 A osa lõike 1 punkt b sellist tõlgendamist mõistagi lubab. Igal juhul võib selle sättega ette nähtud tingimust, mis puudutab vabastuse kohaldamisalasse kuuluvaid raviasutusi, tõlgendada samuti nii, et see peab silmas üksnes haiglaravi ja mitte sellega otseselt seotud tegevust. Muu hulgas muudaks meditsiinilisele abile ja haiglatele juurdepääsu tunduvalt raskemaks see, kui haiglaravi ja nimetatud abiga otseselt seotud tegevuse maksust vabastamisele kehtestatakse palju karmimad nõuded. Taoline olukord on vastuolus ka maksustamise neutraalsuse põhimõttega, kuna nii haiglad kui meditsiini- ja diagnostikakeskused asetatakse maksualaselt ebasoodsasse olukorda juhul, kui nad ei teosta oma meditsiinilisi analüüse ise.

17 Neil tingimustel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liikmesriikidel on [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti b ja lõike 2 kohaselt lubatud kohaldada selles sättes nimetatud tingimusi üldarstide ettekirjutuse alusel tehtud meditsiiniliste laboratoorsete analüüside käibemaksust vabastamisele ka siis, kui arstide poolt määratud ravi on igal juhul maksust vabastatud?”

Eelotsuse küsimus

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt kindlaks määrata tingimused, mis kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lubab kehtestada väljaspool raviastutust tegutsevate eraõiguslike laboratooriumide poolt üldarstide ettekirjutuse alusel tehtavate meditsiiniliste analüüside käibemaksust vabastamisele.

19 Selleks, et nimetatud küsimusele vastata, tuleb kõigepealt kontrollida, kas see säte, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldab, lubab liikmesriikidel tõepoolest sarnaselt sellele, mida sätestavad kõnealused siseriiklikud õigusnormid, maksust vabastada niisugused meditsiinilised analüüsid ning jaatava vastuse korral, millised tingimused võib maksuvabastusele kehtestada.

Põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste maksust vabastamine

20 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, võivad meditsiinilise iseloomuga teenused kuuluda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c sätestatud maksuvabastuse alla.

21 Vastavalt selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktile b vabastavad liikmesriigid maksust eelkõige meditsiinilise abi ning sellega otseselt seotud tegevuse, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused. Mis puudutab selle artikli lõike 1 punkti c, siis see näeb ette asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali antava meditsiinilise abi maksust vabastamise.

22 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kahel nimetatud juhul maksuvabastuse kohaldamisala piiritlemisel arvesse võetav kriteerium seotud vähem teenuse sisu kui selle osutamise kohaga. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b tõepoolest vabastab maksust kõik meditsiinilised teenused, mida osutatakse asutustes, millel on sotsiaalsed eesmärgid nagu tervisekaitse, samas kui sama lõike punkt c puudutab haiglatest väljaspool, kas siis teenuseosutaja elukohas, patsiendi elukohas või mujal osutatud teenuste maksust vabastamist (vt selle kohta 23. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 353/85: komisjon vs. Ühendkuningriik, EKL 1988, lk 817, punktid 32 ja 33; eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punktid 35 ja 36, ja 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?45/01: Dornier, EKL 2003, lk I?12911, punkt 47).

Põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste olemus

23 Kuigi käesoleval juhul paistavad eelotsusetaotluse esitanud kohus oma otsuses ning L.u.P. ja Euroopa Ühenduste Komisjon oma kirjalikes märkustes nõustuvat sellega, et selliseid meditsiinilisi analüüse, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib pidada meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevuseks”, tuleb antud juhul kontrollida, kas need analüüsid ei kujuta endast siiski „meditsiinilist abi” selle sätte mõttes või „meditsiinilise abi andmist” sama artikli lõike 1 punkti c mõttes. Kui see on nii, siis tuleb need teenused kuuenda direktiivi alusel maksust vabastada hoolimata sellest, kus neid teostati, isegi kui viimane säte ei näe sõnaselgelt ette meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuse maksust vabastamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 47).

24 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tõlgendatakse kuuenda direktiivi artiklis 13 ettenähtud maksuvabastusi kitsalt, kuna nad kalduvad kõrvale üldprintsibist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest. Igal juhul peab selles sättes kasutatud sõnade tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 42,

ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 29).

25 Nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ettenähtud maksuvabastuste ühine eesmärk tervishoiukulude vähendamine (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 43, ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, EKL 2003, lk I-13989, punkt 58).

26 Meditsiinilise iseloomuga teenustega seoses tuleneb kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esinevat mõistet „meditsiiniline abi” tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab selle lõike punktis c nimetatud kogu meditsiinilise abi andmist (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 50), kuna nende kahe sätte eesmärk on sätestada kitsamas mõttes kõikide meditsiiniteenuste maksuvabastus (eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 36).

27 Järelikult puudutavad nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b esinev mõiste „meditsiiniline abi” kui sama lõike punktis c esinev mõiste „meditsiinilise abi andmine” mõlemad teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, hooldada või võimalusel ravida haigusi või tervisehäireid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 48).

28 Antud juhul väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtlusi selles osas, kas sellised meditsiinilised analüüsid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast niisugust ravi, isegi kui see kohus nõustub sellega, et nimetatud analüüsid on mõeldud haiguste diagnoosimiseks. Komisjon väidab samal ajal, et kuuenda direktiivi vastavate sätete funktsionaalse ja teleoloogilise tõlgenduse kohaselt ei saa selliseid analüüse tegevat laboratooriumi samastada diagnostikakeskusega, kuna nimetatud analüüsid võimaldavad üksnes diagnoosi koostamist, ja nende sätete süstemaatilise tõlgenduse kohaselt võib neid analüüse käsitleda meditsiinilise abina, kuna need võimaldavad diagnoosi koostamist ja on viimasega lahutamatult seotud.

29 Sellega seoses tuleb meenutada, et kui „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” peab olema raviotstarbeline, ei tulene sellest tingimata, et raviotstarbelisuse eesmärki tuleb mõista erilisel kitsas tähenduses. Nagu tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, võib ennetavatel eesmärkidel osutatud raviteenuste suhtes kohaldada maksuvabastust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c mõttes. Isegi kui ilmneb, et isikud, keda uuritakse või kellele tehakse muu meditsiiniline läbivaatus ennetaval eesmärgil, ei põe ühtegi haigust või neil ei ole tervisehäireid, on nimetatud teenuste lisamine mõistete „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” hulka kooskõlas tervishoiukulude vähendamise eesmärgiga, mis on ühine nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b kui sama lõike punktis c sätestatud maksuvabastusele. Järelikult kohaldatakse meditsiiniteenustele, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, s.h seda hoida või taastada, nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c sätestatud maksuvabastust (vt selle kohta 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-212/01: Unterpertinger, EKL 2003, lk I-13859, punktid 40 ja 41, samuti eespool viidatud kohtuotsus D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punktid 58 ja 59).

30 Meditsiinilised analüüsid, mis nagu käesoleval juhul on üldarstide poolt nende määratava ravi raames ette kirjutatud, aitavad kaasa inimeste tervishoiule, kuna sarnaselt mis tahes ennetava abinõuna teostatud meditsiiniteenusele on nende eesmärk võimaldada patsientide jälgimist ja läbivaatust enne, kui tekib vajadus diagnoosida, hooldada või ravida võimalikku haigust.

31 Nagu L.u.P. kohtuistungil väitis, ja mille võimalikkust tunnistasid eelotsusetaotluse esitanud kohus ja komisjon, tuleb neil asjaoludel käsitleda, et arvestades ülalmainitud maksuvabastuste abil saavutatavat tervishoiukulude vähendamist, võib selliseid meditsiinilisi analüüse, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille eesmärk on ennetava abinõuna patsiente jälgida ja läbi vaadata, pidada „meditsiiniliseks abiks” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõttes või „meditsiinilise

abi andmiseks" sama lõike punkti c mõttes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 30).

32 Muu hulgas on selline tõlgendus kooskõlas maksustamise neutraalsuse põhimõttega, millega oleks vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?109/02: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2003, lk I?12691, punkt 20, ja eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 54). Selle põhimõttega ei ole kooskõlas see, kui üldarstide ettekirjutuse alusel tehtud meditsiiniliste analüüside suhtes kohaldatakse erinevat käibemaksuga maksustamise korda tulenevalt nende osutamise asukohast, samas kui nende kvaliteet on samaväärne, arvestades kõnealuste teenuste osutajate koolitust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 49, ja 27. aprilli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?443/04 ja C?444/04: Solleveld ja van den Hout-Eijnsbergen, EKL 2006, lk I?3617, punktid 40 ja 41).

Põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid osutavate asutuste staatus

33 Käesoleval juhul tuleneb eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olevaid meditsiinilisi analüüse teostati väljaspool neid määranud üldarsti kabinetti. Neil asjaoludel tuleb uurida, kas need analüüsid võivad kuuluda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b alla.

34 Komisjoni arvates ei ole põhikohtuasjas kõne all olev laboratoorium ei „haigla” ega „meditsiini- ja diagnostikakeskus” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõttes. Tegemist ei ole ka teise „sama laadi” asutusega, kuna selle sätte ülesehitus viitab asutustele, millel on väljakujunenud organisatsiooni struktuur. Lõpetuseks, seda ei saa käsitleda diagnostikakeskusena, kuna analüüsid võimaldasid üksnes diagnoosi koostamist.

35 Selle väitega ei saa nõustuda. Kuna meditsiinilised analüüsid kuuluvad nende raviotstarbelist eesmärki arvestades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b märgitud mõiste „meditsiiniline abi” hulka, tuleb põhikohtuasjas kõne all olevat laboratooriumi käsitleda „haiglate” ja „meditsiini- ja diagnostikakeskustega” „sama laadi” asutusena.

36 Peale selle, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 32, on nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c nimetatud tervishoiukulude vähendamise eesmärgi kui maksustamise neutraalsuse põhimõttega vastuolus see, kui tulenevalt nende tegemise asukohast kohaldatakse meditsiinilistele analüüsidele erinevat käibemaksuga maksustamise korda, kuigi kõne all olevate teenuste osutajate koolitust arvestades on neil samaväärne kvaliteet.

37 Komisjoni väide, mille kohaselt tuleneb maksualasest kohtupraktikast, et tegevus, mis viidi läbi enne hilisema teenuste osutaja tegevust, ei ole maksust vabastatud (11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1985, lk 2655, punkt 20; 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?240/99: Skandia, EKL 2001, lk I?1951, punktid 40 ja 41; 13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?235/00: CSC Financial Services, EKL 2001, lk I?10237, punktid 39 ja 40, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?472/03: Arthur Andersen, EKL 2005, lk I?1719, punkt 39), nii et üksnes laboratooriumide tehtud patsientide meditsiinilised analüüsid, mis tehti viimastega otsese lepingu alusel, kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b hulka, tuleb samuti jätta arvestamata, kuna see kohtupraktika puudutab teiste maksuvabastuste tõlgendamist, mille nii sõnastus kui eesmärgid erinevad selle sätte omadest (vt selle kohta eespool viidatud 11. juuli 1985. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, punkt 13).

38 Muu hulgas on Euroopa Kohus juba otsustanud laboratooriumide poolt meditsiinilisteks analüüsideks vajalike proovide võtmise maksust vabastamise osas, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaldamisel pole vahet, kas laboratoorium, mis võtab nimetatud proovi, teeb ka analüüsi või annab selle tegemise alltöövõtu korras üle teisele laboratooriumile, jäädes

samas patsiendi ees vastutavaks, või on lisaks, arvestades tehtava analüüsi sisu, kohustatud saatma proovi spetsialiseeritud laboratooriumile (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 28). Samamoodi tuleneb eespool viidatud kohtuotsuse D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services punktist 67, et meditsiiniline järelevalve, mille peamine eesmärk on võimaldada haiguste ennetamist ja diagnoosimist, samuti töötajate või kindlustatud isikute tervise jälgimist, võib vastata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c sätestatud maksuvabastuse saamise tingimustele, isegi kui see toimus kolmandate isikute taotlusel.

39 Seega tuleneb eeltoodust, et selliste eraõiguslike laboratooriumide poolt, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tehtavad meditsiinilised analüüsid, mille eesmärk on ennetava abinõuna patsiendi jälgimine ja läbivaatus, võivad kuuluda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b märgitud meditsiinilise abi maksuvabastuse hulka.

40 Järelikult tuleb uurida, millised tingimused võimaldab see säte nimetatud maksuvabastusele kehtestada.

Maksuvabastuse tingimused

41 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktist b tuleneb, et sellised eraõiguslikud laboratooriumid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis kuuluvad selles sättes nimetatud mõiste „teised sama laadi asutused” hulka, peavad selles sättes toodud maksuvabastuse saamiseks olema „nõuetekohaselt tunnustatud”.

42 Nagu varem on leitud, ei täpsusta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b tunnustamise tingimusi ega üksikasjalikke eeskirju. Seega on igal liikmesriigil kohustus oma siseriiklikus õiguses kehtestada eeskirjad, mille alusel võib tunnustada selle saamist taotlemaid asutusi. Liikmesriikidel on selles osas kaalutusõigus (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 64 ja 81).

43 Muu hulgas võimaldab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt a kohaldada muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksuvabastuse andmise suhtes ühte selles sättes nimetatud tingimust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 65). Liikmesriigid võivad maksuvabastuse andmiseks kohaldada neid valikulisi tingimusi vabalt ja täiendavalt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 38).

44 Tulenevalt eelotsuse küsimuse sõnastusest küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas need sätted võimaldavad kohaldada põhikohtuasjas kõne all olevate meditsiiniliste analüüside maksust vabastamisele tingimusi, mida ei kohaldata neid analüüse ette kirjutanud üldarstide poolt teostatava ravi maksust vabastamisele.

45 Seoses sellega piisab, kui märkida, et just kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 sõnastusest tuleneb, et selle sätte punktis a mainitud tingimusi võib kohaldada üksnes meditsiiniteenustele, mis kuuluvad selle artikli lõike 1 punkti b alla ja mitte selle sätte lõike 1 punkti c alusel maksust vabastatud ravile. Lisaks kehtestab viimane säte nimetatud ravi maksuvabastusele tingimuse mitte seda ravi andva organisatsiooni või asutuse avalik-õigusliku staatus või asjaomase liikmesriigi poolt tunnustamise alusel, vaid selle alusel, et seda ravi tuleb teostada „asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt (eespool viidatud kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, punkt 23).

46 Seega on neile sätetele omane, et meditsiiniliste analüüside maksust vabastamisele võiks kehtestada tingimused, mida ei kohaldata neid analüüse ette kirjutanud arstidele.

47 Vastupidiselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu ettepanekule tuleneb muu hulgas nii

liikmesriikidele eraõiguslike asutuste tunnustamiseks antud kaalutusõigusest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohaldamist silmas pidades kui ka selle artikli lõike 2 punkti a sätetest, mis ei kohusta liikmesriike kehtestama selles mainitud tingimusi, vaid võimaldavad kehtestada iga kord eraldi sellised tingimused, et samad liikmesriigid võivad põhimõtteliselt kehtestada nii meditsiiniliste analüüside kui meditsiinilise abi maksust vabastamisele erinevad tingimused nendest, mis on kehtestatud sellise raviga otseselt seotud tegevuse maksust vabastamisele.

48 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on siseriiklike kohtute kohustus uurida, kas liikmesriigid on selliste tingimuste kehtestamisel pidanud kinni kaalutusõiguse piiridest ja ühenduse õiguspõhimõtetest, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest, mis käibemaksuvaldkonnas seisneb maksustamise neutraalsuse põhimõttest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Dornier, punkt 69; Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 52; ja Solleveld jt, punkt 36).

49 Antud juhul tuleneb eelotsusetaotlusest, et siseriiklikud õigusnormid kehtestavad põhikohtuasjas kõne all olevate laboratooriumide teostatavate meditsiiniliste analüüside maksust vabastamiseks tingimuse, et esiteks tuleb neid analüüse teha meditsiinilise järelevalve all ja teiseks, et vähemalt 40% nendest hõlmaks sotsiaalkindlustusasutustes kindlustatud isikuid.

50 Sellega seoses tuleb koheselt märkida, et maksustamise neutraalsuse põhimõttest kinnipidamine nõuab kõigepealt, et kõikidele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b märgitud eraõiguslike asutuste kategooriatele oleks kehtestatud samasugused tingimused lähtudes nende tunnustamisest sarnaste teenuste osutamisel. Antud juhul on seega eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustus uurida, kas siseriiklikud õigusnormid vastavad sellele tingimusele või vastupidi, kas need piiravad kõnealuste tingimuste kohaldamist teatud liiki asutustele, jättes ülejäänud kõrvale.

51 Seejärel, selles osas, milles siseriiklikud õigusnormid kehtestavad sellise meditsiinilise abi, nagu on kõne all põhikohtuasjas, maksust vabastamisele need tingimused, mille määrab kindlaks eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et meditsiinilist järelevalvet puudutav tingimus osas, millega jäetakse maksust vabastamata teenused, mida osutati üksnes abipersonali järelevalve all, ületab liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b antud kaalutusõiguse piire. Selles sättes esinev mõiste „meditsiiniline abi” hõlmab mitte üksnes otseselt arstide või teiste tervishoiutöötajate poolt meditsiinilise järelevalve all osutatud ravi, vaid ka haiglas abipersonali teenuseid, mida osutavad isikud, kellel puudub arsti kvalifikatsioon (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 70).

52 Sellest järeldub, et lähtudes kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastusest, ei või liikmesriik eraõiguslike asutuste tunnustamiseks kehtestada tingimust, et viimaste poolt tehtud analüüsid peavad olema tehtud meditsiinilise järelevalve all (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 71 ja 82).

53 Teise tingimuse puhul tuleb samuti kohtupraktikast, et selleks, et määrata kindlaks, kas eraõiguslikud asutused võivad olla tunnustatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamise osas, võivad siseriiklikud ametiasutused kooskõlas ühenduse õigusega ja siseriiklike 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 (eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 72 ja 73).

54 Järelikult ei ole liikmesriik, kes nõuab, et maksuvabastuse kohaldamise eeldusena peavad eraõiguslike laboratooriumidena tunnustamiseks olema kõnealuste laboratooriumide tehtavate

meditsiinilistest analüüsides vähemalt 40% mõeldud sotsiaalkindlustusasutuses kindlustatud isikutele, ületanud talle nimetatud sättega antud kaalutusõigust.

55 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et:

- Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et meditsiinilised analüüsid, mille eesmärk on ennetava abinõuna patsiendi jälgimine ja läbivaatus, mida põhikohtuasjas kõne all olev eraõiguslik ja väljaspool raviastutust tegutsev laboratoorium teostab üldarsti ettekirjutusel, võivad kuuluda selles sättes ettenähtud maksuvabastuse hulka kui meditsiiniline abi, mida annab muu eraõiguslik asutus, mis on nimetatud sätte mõttes nõuetekohaselt tunnustatud.
- Nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ja lõike 2 punktiga a ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad niisuguste meditsiiniliste analüüsides maksust vabastamisele tingimused, mida esiteks ei kohaldata neid ette kirjutanud üldarstide poolt osutatud ravi maksust vabastamisele ja teiseks, mis erinevad nendest, mida kohaldatakse meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusele artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõttes.
- Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad eraõigusliku ja väljaspool raviastutust tegutseva laboratooriumi tehtavate analüüsides maksust vabastamisele tingimuse, et need tuleb läbi viia meditsiinilise järelevalve all. Seevastu ei ole selle sättega vastuolus see, kui samad õigusnormid kehtestavad nimetatud analüüsides maksust vabastamisele tingimuse, et vähemalt 40% nendest peab olema mõeldud sotsiaalkindlustusasutustes kindlustatud isikutele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et meditsiinilised analüüsid, mille eesmärk on ennetava abinõuna patsiendi jälgimine ja läbivaatus, mida põhikohtuasjas kõne all olev eraõiguslik ja väljaspool raviastutust tegutsev laboratoorium teostab üldarsti ettekirjutusel, võivad kuuluda selles sättes ettenähtud maksuvabastuse hulka kui meditsiiniline abi, mida annab muu eraõiguslik asutus, mis on nimetatud sätte mõttes nõuetekohaselt tunnustatud.

Nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ja lõike 2 punktiga a ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad niisuguste meditsiiniliste analüüsides maksust vabastamisele tingimused, mida esiteks ei kohaldata neid ette kirjutanud üldarstide poolt osutatud ravi maksust vabastamisele ja teiseks, mis erinevad nendest, mida kohaldatakse meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevusele artikli 13 A osa lõike 1 punkti b mõttes.

Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad eraõigusliku ja väljaspool raviasutust tegutseva laboratooriumi tehtavate meditsiiniliste analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et need tuleb läbi viia meditsiinilise järelevalve all. Seevastu ei ole selle sättega vastuolus see, kui samad õigusnormid kehtestavad nimetatud analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et vähemalt 40% nendest peab olema mõeldud sotsiaalkindlustusasutustes kindlustatud isikutele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.