

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

27. juuni 2019(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt c – Maksuvabastused – Meditsiinitöötajad ja parameedikud – Kiropraktika ja osteopaatia – Artikkel 98 – III lisa punktid 3 ja 4 – Ravimid ja meditsiiniseadmed – Vähendatud maksumäär – Tarnimine terapeutiliste protseduuride või ravi raames – Harilik maksumäär – Tarnimine esteetiliste protseduuride või ravi raames – Neutraalse maksustamise põhimõte – Liidu õigusega vastuolus olevate liikmesriigi õigusnormide toime säilitamine

Kohtuasjas C-597/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Grondwettelijk Hofi (konstitutsioonikohus, Belgia) 28. septembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. oktoobril 2017, menetluses

**Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ja Bart Vandendries,**

**Belgische Unie van Osteopaten jt,**

**Plast.Surg. BVBA jt.**

**Belgian Society for Private Clinics VZW jt**

*versus*

**Ministerraad,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. Toader, kohtunikud L. Bay Larsen (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ja Bart Vandendries, esindajad: *advocaat* E. Maes ja *advocaat* M. Deneef,
- Belgische Unie van Osteopaten jt, esindajad: *advocaat* B. Hermans, *advocaat* J. Bosquet ning *avocate* H. Van den Keybus,
- Plast.Surg BVBA jt, esindaja: *advocaat* T. De Gendt,

- Belgia valitsus, esindajad: J. C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskait? ja P. Vanden Heede,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 98, artikli 132 lõike 1 punkte b, c ja e, artiklit 134 ning III lisa punkte 3 ja 4.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ja Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten jt, Plast.Surg. BVBA jt ning Belgian Society for Private Clinics VZW jt, ja teine pool on Ministerraad (ministrite nõukogu, Belgia) ning mille ese on nõue tühistada Belgia õigusnormid, mis reguleerivad käibemaksu kohaldamise korda meditsiinilise abi andmisele ja ravimite ning meditsiiniseadmete tarnetele.

## **Õiguslik raamistik**

### **Direktiiv 2006/112**

3 Direktiivi 2006/112 artiklis 96 on sätestatud:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“

4 Selle direktiivi artikkel 98 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2 Vähendatud maksumäärased kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]“.

5 Nimetatud direktiivi artikli 132 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]

e) hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid;

[...]“.

6 Sama direktiivi artiklis 134 on sätestatud:

„Teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust järgmistel juhtudel:

a) see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik;

b) selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.“

7 Direktiivi 2006/112 III lisa „Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid“ punktis 3 on nimetatud „farmaatsiatooted, mida tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks, kaasa arvatud rasestumisvastased vahendid ja naiste hügieenitooted“.

8 Selle lisa punktis 4 on nimetatud „meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud sellised tarvikud, mida tavapäraselt kasutatakse puuete leevendamiseks või ravimiseks ja mis on mõeldud puuetega inimeste isiklikuks tarbeks, kaasa arvatud selliste kaupade parandamine, ning ka autode lasteistmete tarne“.

## **Belgia õigus**

9 Belgia Kuningriigi 30. detsembri 2015. aasta seadus töökohtade loomise ja ostujõu tugevdamise meetmete kohta (wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, *Belgisch Staatsblad*, 30.12.2015, lk 80634, edaspidi „26. detsembri 2015. aasta seadus“) sätestab artiklis 110:

„Käibemaksuseadustiku, mis on asendatud 28. detsembri 1992. aasta seadusega ja viimati muudetud 12. mai 2014. aasta seadusega, artiklis 44 tehakse järgmised muudatused:

a) lõige 1 asendatakse järgmisega:

„Lõige 1 „Teenuste osutamine on maksuvaba, kui neid osutavad oma tavapärase majandustegevuse raames järgmised isikud:

1. arstid, hambaarstid ja füsioterapeudid.

Punktis 1 osutatud maksuvabastust ei kohaldata teenuste osutamise suhtes, mida arstid osutavad esteetiliste protseduuride ja ravi eesmärgil:

a) kui sellised protseduurid ja ravi ei ole kantud kohustusliku ravi- ja invaliidsuskindlustusega kaetud tervishoiuteenuste loetellu;

b) kui sellised protseduurid ja ravi on kantud kohustusliku ravi- ja invaliidsuskindlustusega

kaetud tervishoiuteenuste loetellu, kuid ei vasta kohustuslikku tervisekindlustust ja hüvitisi käsitlevate õigusnormide kohaselt tagasimaksete saamise tingimustele.

2. ämmaemandad, õed ja abiõed;

3. tunnustatud ja reguleeritud parameditsiinilise kutseala esindajad seoses nende parameditsiini teenuste osutamisega, mis on kantud kohustusliku ravi- ja invaliidsuskindlustusega kaetud tervishoiuteenuste loetellu.“

b) lõike 2 punkt 1 asendatakse järgmisega:

„1. a) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, mida teostavad oma tavapärase tegevuse käigus haiglad ja psühhiaatriaasutused, kliinikud ja dispanserid.

Punktis a sätestatud maksuvabastus ei laiene haiglaravile, meditsiinilisele abile ja nendega otseselt seotud teenuste osutamisele ja kaubatarnetele, mis puudutavad lõike 1 punkti 1 teises lõigus nimetatud protseduure ja ravi;

b) haigete ja vigastatud inimeste vedu spetsiaalselt selleks kohandatud transpordivahendiga.“

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kuningliku määruse nr 20, millega kehtestatakse käibemaksumäärad ja määratakse kindlaks kaupade ja teenuste jaotus nende määrade järgi (koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt, *Belgisch Staatsblad*, 31.7.1970, lk 7920) artikli 1 teise lõigu punkti a alusel maksustatakse ravimid ja meditsiiniseadmed Belgias harilikult 6% vähendatud käibemaksumääraga.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 Kiropraktikud, osteopaadid, plastikakirurgid ja teatavad kutseliidud esitasid eelotsusetaotluse esitanud kohtule 2016. aasta mais ja juunis hagid, nõudes eelkõige 26. detsembri 2015. aasta seaduse artikli 110 tühistamist.

12 Kiropraktikute, osteopaatide ja mõne selle kutseliidu esitatud hagid põhinevad eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c väidetaval rikkumisel. Nad leiavad, et nimetatud seaduse artikkel 110 ei ole selle sättega kooskõlas, kuna see näeb ilma mõistliku põhjendusega käibemaksuvabastuse ette üksnes seadusega reguleeritud meditsiini või parameditsiini kutsealal praktiseerijatele, kelle hulka Belgia seaduse alusel aga ei kuulu kiropraktiku kutseala ja osteopaadi kutseala esindajad.

13 Mis puudutab plastikakirurgide hagnosisid, siis need põhinevad eelkõige asjaolul, et Belgia õiguses käsitletakse põhjendamatult erinevalt ravimeid ja meditsiinivahendeid, mida on tarnitud esteetiliste protseduuride ja ravi raames, ning neid ravimeid ja meditsiiniseadmeid, mida on tarnitud terapeutiliste protseduuride ja ravi eesmärgil, kuna vähendatud käibemaksumäär rakendatakse üksnes teisena nimetatute puhul.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis ka, et ministrite nõukogu palus tal esmalt ajutiselt säilitada nende sätete toime, mille ta võib vajaduse korral tühistada, et Belgia seadusandja saaks viia põhikohtuasjas kõnealused riigisisised õigusnormid direktiiviga 2006/112 kooskõlla.

15 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et kõnealune taotlus põhineb ühelt poolt eelarve- ja haldusprobleemidel ning asjaomaste teenuste saajate õiguslikul ebakindlusel, mille tooks kaasa põhikohtuasjas kõnealuste sätete tagasiulatav tühistamine, ja teiselt poolt kõnealuse direktiivi

rikkumisel, mille tooks kaasa sellise korra kohaldamine, mis kehtis enne 26. detsembri 2015. aasta seaduse vastuvõtmist.

16 Neil asjaoludel otsustas Grondwettelijk Hof (konstitutsioonikohus, Belgia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et viidatud sättes nii konventsionaalse ravi kui ka alternatiivravi suhtes ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav ainult sellistele meditsiinitöötajatele või parameedikutele, kes on hõlmatud tervishoiuteenuste osutamisega seotud kutsealasid reguleerivate riigisiseste õigusaktidega ja kes vastavad nimetatud õigusaktides sätestatud nõuetele, ning viidatud maksuvabastuse kohaldamisalast on välja arvatud isikud, kes ei vasta nimetatud nõuetele, kuid kuuluvad kiropraktikute ja osteopaatide kutseliitu ning vastavad kutseliidu esitatud kriteeriumidele?

2. Kas direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkte b, c ja e, artiklit 134 ja artiklit 98 koosmõjus direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 tuleb eelkõige neutraalse maksustamise põhimõttest lähtuvalt tõlgendada nii, et

a) need takistavad liikmesriigi õigusnormi, mis näeb ette vähendatud käibemaksumäära kohaldamist ravimitele ja meditsiinitoodetele, mida tarnitakse terapeutilise protseduuri või ravi raames, samas kui puhtalt esteetilisel eesmärgil toimuva protseduuri või ravi raames tarnitud ravimid ja meditsiiniseadmed, mis on sellega tihedalt seotud, maksustatakse hariliku käibemaksumääraga;

b) või nii, et need lubavad või seavad kohustuseks käsitleda eespool nimetatud kahte juhtumit võrdselt?

3. Kas [konstitutsiooni]kohus peab tühistatavate sätete ja/või täielikult või osaliselt tühistatavate sätete [nende juba tuvastatud vastuolu tõttu direktiiviga 2006/112] toime juhul, kui esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele antavast vastusest peaks ilmnema, et kõnealused sätted on Euroopa Liidu õigusega vastuolus, ajutiselt kehtivaks jätma, et [liikmesriigi] seadusandjal oleks võimalik viia need liidu õigusega kooskõlla?“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### **Esimene küsimus**

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sätte kohaselt saab selles ette nähtud maksuvabastust kohaldada üksnes asjaomase liikmesriigi õigusaktidega reguleeritud meditsiinitöötajate ja parameedikute osutatavate teenuste suhtes.

18 Kõigepealt tuleb märkida, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A osa lõike 1 punkti c ja direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada ühtemoodi, mistõttu Euroopa Kohtu praktikast nendest sätetest esimese kohta saab aluseks võtta teisena nimetatud sätte tõlgendamisel (vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 27).

19 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c tähtsuse tõlgenduse kohaselt peab teenus, mille suhtes saab kohaldada selles sättes ette nähtud maksuvabastust, vastama kahele tingimusele, nimelt olema esiteks meditsiinilise abi andmine ja teiseks peavad seda tegema

asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiinitöötajad ja parameedikud (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler, C?141/00, EU:C:2002:473, punkt 27, ning 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punkt 23).

20 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olevate kutsealade esindajad tegelevad tööpoolest meditsiinilise abi andmisega, kuna nad pakuvad ravi, mida viiakse läbi eesmärgiga tervendada ja võimaluse korral ravida haigusi või tervisehäireid.

21 Sellega seoses puudutab tõstatatud küsimus üksnes selle täpsustamist, milline ulatus on käesoleva kohtuotsuse punktis 19 viidatud teisel tingimusel, määrates kindlaks, kas üksnes neid kutsealaid, mis on sätestatud asjaomase liikmesriigi õigusaktides, võib pidada sellisteks, mida osutavad „meditsiinitöötajad ja parameedikud“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses.

22 Sellega seoses on oluline märkida, et kuigi see tingimus tähendab direktiivis ette nähtud maksuvabastuse võimaldamist teatavate konkreetsete kutsealade suhtes, ei nähtu selle sätte sõnastusest, et liidu seadusandja kavatses panna asjaomastele liikmesriikidele kohustuse võimaldada seda maksuvabastust üksnes nende õigusaktides reguleeritud kutsealade suhtes.

23 Nimetatud sätte sõnastusest nimelt nähtub, et see säte ei määratle ise mõistet „meditsiinitöötajad ja parameedikud“, vaid viitab selles punktis liikmesriikide endi õigusnormidega antud määratlusele (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punkt 28).

24 Neil asjaoludel on liikmesriikidel eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamise tagamiseks kaalutusõigus, selleks et määratleda kutsealad, mille tegevuse raames on meditsiinilise abi andmine käibemaksust vabastatud ning konkreetsemalt selleks, et teha kindlaks, milline kvalifikatsioon on sellise tegevuse puhul nõutav (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punktid 29, 30 ja 32).

25 Selline kaalutusõigus ei ole siiski piiramatult, kuivõrd liikmesriikidel tuleb arvesse võtta esiteks selle sättega taotletavat eesmärki, milleks on tagada, et maksuvabastust kohaldataks üksnes meditsiinilise abi andmisele, mida osutavad isikud, kellel on nõutav kvalifikatsioon, ja teiseks neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punktid 31, 36 ja 37).

26 Esiteks tuleb liikmesriikidel niisiis tagada, et järgitaks eesmärki, et nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse üksnes meditsiinilisele abile, mida annavad nõutava kvalifikatsiooniga teenuse osutajad (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punkt 37).

27 Kuigi liikmesriikidel tuleb kontrollida, et asjaomase meditsiinilise abi andjatel oleks selleks nõutav kvalifikatsioon (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punktid 37 ja 38), ei tähenda see nõue tingimata, et need teenusepakkujad tegutsevad asjaomase liikmesriigi õigusaktidega reguleeritud kutsealal, kui nende oma kutse kvalifikatsiooni kontrollimiseks võib ette näha muud tõhusad võimalused vastavalt meditsiini kutseala ja parameediku kutseala korraldusele selles liikmesriigis.

28 Teiseks tuleb esile tuua, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid teenuseid käsitletakse käibemaksuga

maksustamisel erinevalt (27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Ent see nõue ei tähenda, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse kohaldamine on tingimata ette nähtud asjaomase liikmesriigi õigusaktidega reguleeritud kutseala töötajatele, kuna üldiselt ja absoluutselt ei saa välistada, et isikutel, kes ei kuulu selle kutseala esindajate hulka, võib samuti olla nõutav kvalifikatsioon, et tagada piisavalt kvaliteetse meditsiinilise abi andmine, mida saab pidada sarnaseks niisuguse kutseala esindajate poolt pakutavaga, eelkõige kui nad on läbinud selles liikmesriigis tunnustatud haridusasutuse pakutava õppe.

30 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et asjaomase liikmesriigi reguleeriv raamistik kujutab endast üksnes ühte tegurit teiste hulgas, mida tuleb arvesse võtta, et kindlaks teha, kas maksukohustuslasel on selle maksuvabastuse saamiseks olemas nõutav erialane kvalifikatsioon (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 ja C?444/04, EU:C:2006:257, punktid 46 ja 50), mis tähendab, et meditsiinilise abi andjate kuulumine reguleeritud kutseala esindajate hulka ei saa endast kujutada tingimust, mida liikmesriigid peavad selleks tingimata kehtestama.

31 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et nimetatud säte ei näe ette selles sätestatud maksuvabastuse kohaldamist üksnes teenuste suhtes, mida osutavad asjaomase liikmesriigi õigusaktidega reguleeritud meditsiini- või parameditsiini kutseala esindajad.

## **Teine küsimus**

### *Vastuvõetavus*

32 Belgia valitsus väidab, et teisel küsimusel puudub igasugune mõte ja seetõttu ei ole vaja sellele vastata. Nimelt ei näe Belgia õigusaktid ette, et ravimitele ja meditsiiniseadmetele kohaldatav käibemaksumäär on muutuv olenevalt nende kasutusotstarbest ega näe seega ette erinevate määrade kohaldamist, kui neid osutatakse pigem terapeutiliste protseduuride või ravi kui esteetiliste protseduuride või ravi raames.

33 Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme tõlgendada mitmeti. Selles kontekstis on teise küsimuse mõte eelkõige välja selgitada, kas liidu õiguse kohaselt on vaja välistada kõnealuste õigusnormide niisugune tõlgendus, et ravimite ja meditsiiniseadmete suhtes tuleks kohaldada erinevat käibemaksumäära olenevalt nende kasutusotstarbest.

34 Seega, kuigi Belgia valitsus leiab, et nende õigusnormide selline tõlgendamine on igal juhul välistatud, näib, et see väide põhinevat liikmesriigi õiguse teistsugusel tõlgendamisel kui see, millest on lähtunud eelotsusetaotluse esitanud kohus.

35 Ent Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ETL artiklis 267 sätestatud õiguslase koostöö süsteemi kohaselt ei ole Euroopa Kohus kohustatud tegema otsust riigisiseste sätete tõlgendamise kohta või hindama või otsustama, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõlgendus on õige (26. märtsi 2015. aasta otsus kohtuasjas Machowski, C?499/13, EU:C:2015:201, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika), vaid tal tuleb liidu ja liikmesriikide kohtute pädevuse jaotuse raames arvesse võtta eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnastatud eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti (vt selle kohta 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Fundación Gala-Salvador Dalí ja VEGAP, C?518/08, EU:C:2010:191, punkt 21).

36 Järelikult tuleb teine küsimus tunnistada vastuvõetavaks.

### *Sisulised küsimused*

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artiklit 98, artikli 132 lõike 1 punkte b, c ja e ning artiklit 134 koostoimes selle direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad erinevalt ühelt poolt terapeutiliste protseduuride või ravi raames tarnitud ravimeid ja meditsiiniseadmeid ning teiselt poolt ainuüksi esteetiliste protseduuride või ravi raames tarnitud ravimeid ja meditsiiniseadmeid, välistades viimaste puhul esimestega võrreldes vähendatud käibemaksumäära kohaldamise.

38 Kõigepealt tuleb märkida, et kuigi teise küsimuse sõnastus käsitleb eelkõige direktiivi 2006/112 artikleid 132 ja 134, ei viita eelotsusetaotluses selle küsimusega seotud põhjused neile sätetele, vaid toob hoopis välja, et nimetatud küsimuse ainus eesmärk on täpsustada, kas liidu õigus välistab selle, et teatavatele ravimitele ja meditsiiniseadmetele võidakse kohaldada harilikku käibemaksumäära ning välistada nende puhul selle direktiivi artiklis 98 koostoimes nimetatud direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 ette nähtud vähendatud maksumäära kohaldamise, kui liikmesriik on otsustanud kohaldada vähendatud määra muude ravimite ja meditsiiniseadmete suhtes.

39 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, viidates direktiivi 2006/112 artiklile 98, et vastus sellele küsimusele ei mõjuta nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse võimalikku kohaldamist ravimite ja meditsiiniseadmete suhtes, mis on vältimatult vajalikud selles sättes ette nähtud tehingutes, ega nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktides c ja e sätestatud maksuvabastuse kohaldamist ravimite ja meditsiiniseadmete suhtes, mis on rangelt vajalikud kõnealuste sätetega hõlmatud teenuste osutamise ajal (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund, C?366/12, EU:C:2014:143, punkt 34).

40 Mis puudutab ravimeid ja meditsiiniseadmeid, mis ei ole niisuguste maksuvabastuste korruga hõlmatud, siis tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 96 kohaselt on kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes üldjuhul kohaldatav sama käibemaksumäär ehk igas liikmesriigis kehtestatud harilik maksumäär (vt selle kohta 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Erandina nimetatud põhimõttest näeb selle direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada direktiivi III lisa nimetatud rühma kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamiste suhtes vähendatud käibemaksumäärasid (vt selle kohta 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 21 ja 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 22).

42 Selline erandkord on kohaldatav ravimite ja meditsiiniseadmete puhul kaupadele, mis vastavad nimetatud lisa punktides 3 ja 4 sätestatud sisulistele tingimustele.

43 Sellega seoses on oluline märkida, et kuigi nimetatud lisa punkt 3 käsitleb farmaatsiatooteid üksnes osas, milles neid tavapäraselt kasutatakse tervishoiuks, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks, ei tähenda see tingimus sellisena, et ainuüksi esteetiliste protseduuride või ravi raames tarnitavatele ravimitele ei saa kohaldada vähendatud käibemaksumäära, kuna nimetatud tingimus viitab selles sättes ette nähtud toodete tavapärasele kasutamisele, mitte aga konkreetsele kasutusviisile.

44 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et liidu seadusandja on liikmesriikidele ette näinud üksnes võimaluse kohaldada vähendatud käibemaksumäära direktiivi



2006/112 III lisas märgitud rühma kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamiste suhtes ning sellest tulenevalt on liikmesriikide ülesanne täpsemalt kindlaks määrata nende kaupade ja teenuste hulgast need, mille suhtes vähendatud maksumäära kohaldatakse (vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punkt 23 ja 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 23).

45 Seega võivad liikmesriigid põhimõtteliselt otsustada kohaldada käibemaksudirektiivi III lisa punktides 3 ja 4 nimetatud teatavatele farmaatsiatoodetele vähendatud käibemaksumäära ning samal ajal kohaldada teiste toodete või seadmete puhul harilikku maksumäära (vt selle kohta 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 26).

46 Kui aga liikmesriik otsustab valikuliselt kohaldada vähendatud käibemaksumäära teatavate kõnealuse direktiivi III lisas loetletud kaubatarnete või teenuste osutamiste suhtes, on tal kohustus järgida neutraalse maksustamise põhimõtet (9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Selle põhimõttega on vastuolus sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaupade või teenuste erinev käsitlemine käibemaksuga maksustamisel (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punkt 24, 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 30).

48 Selleks et kindlaks teha, kas kaubad või teenused on sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta. Kaubad või teenused on sarnased, kui neil on sarnased tunnused ja nad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel rahuldavad tarbijate seisukohalt samu vajadusi, ja kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud kaupadest või teenustest (11. septembri 2014. aasta kohtuotsus K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punkt 25, ja 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punkt 31).

49 Selles kontekstis on oluline välja tuua, et Euroopa Kohus on juba otsustanud esiteks, et kõiki ravimeid ei pea tingimata käsitama neutraalsuse põhimõtte kohaldamiseks sarnastena (vt selle kohta 3. mai 2001. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C?481/98, EU:C:2001:237, punkt 30) ja teiseks, et konkreetset kasutusotstarvet, milleks kaubatarned on mõeldud, võib arvesse võtta selle hindamisel, kas need tarned on keskmise tarbija seisukohalt sarnased (vt selle kohta 3. märtsi 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad, C?41/09, EU:C:2011:108, punkt 66).

50 Käesolevas asjas näevad põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ette ravimite ja meditsiiniseadmete erineva käsitlemise olenevalt sellest, kas neid tarnitakse terapeutilise ravi või esteetilise ravi raames. Tuleb siiski märkida, et terapeutilisel otstarbel kasutamine ja esteetilistel eesmärkidel kasutamine on kahte liiki selgelt eraldatud konkreetset kasutusala, mis ei vasta keskmise tarbija seisukohast ühele ja samale vajadusele.

51 Sellega seoses tuleb arvesse võtta, et sellised õigusnormid, mida peab silmas eelotsusetaotluse esitanud kohus, teevad vahet kahel ravimite ja meditsiiniseadmete rühmal, mis ei näi neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamisel sarnased.

52 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 98 koostoimes kõnealuse direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad erinevalt ühelt poolt terapeutiliste protseduuride või ravi raames tarnitud ravimeid ja meditsiiniseadmeid ning teiselt poolt ainuüksi esteetiliste protseduuride või ravi raames tarnitud ravimeid ja meditsiiniseadmeid, välistades viimaste puhul esimestega võrreldes vähendatud käibemaksumäära kohaldamise.

### **Kolmas küsimus**

53 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võib liikmesriigi kohus kasutada riigisisest sätet, mis lubab säilitada tühistatud õigusakti teatavad tagajärjed, et ajutiselt säilitada teatavate riigisiseste sätete, mille ta on tunnistanud direktiiviga 2006/112 kokkusobimatuks, toime kuni nende sätete direktiiviga kooskõlla viimiseni, selleks et esiteks piirata tühistamise tagasiulatuvast mõjust tuleneva õigusliku ebakindlusega seotud riske ja teiseks, et ära hoida nimetatud direktiiviga vastuolus oleva riigisisese korra kohaldamist, mis kehtis enne nimetatud sätteid.

54 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale on liikmesriikidel ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte järgi kohustus kõrvaldada liidu õiguse rikkumise õigusvastased tagajärjed ning selline kohustus on igal asjaomase liikmesriigi asutusel tema pädevuse piires (vt selle kohta 28. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 43, ning 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 31).

55 Seega, kui nad leiavad, et riigisisese õiguse normid on liidu õigusega vastuolus, on liikmesriigi ametiasutused kohustatud – säilitades õiguse meetmete valikuks – tagama, et riigisisene õigus viidaks võimalikult kiiresti liidu õigusega kooskõlla ning et õigussubjektide liidu õigusest tulenevatele õigustele antaks täielik õiguslik mõju (vt selle kohta 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Jonkman jt, C-231/06–C-233/06, EU:C:2007:373, punkt 38).

56 Selle raames on liikmesriigi kohtul, mis menetleb kaebust riigisisese õigusakti peale, mis on vastuolus direktiiviga 2006/112, kohustus võtta oma riigisisese õiguse alusel meetmed, et ära hoida niisuguste õigusnormide rakendamine (vt analoogia alusel 28. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 47, ning 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 32).

57 Põhikohtuasjas on liikmesriigi kohtule esitatud tühistamishagi ning see kohus soovib teada, kas ta võib vaidlustatud riigisisese õiguse sätteid tühistades ja põhikohtuasja asjaolusid arvestades säilitada nende sätete õigusmõju üleminekuperioodil, et need saaks asendada direktiiviga 2006/112 kooskõlas olevate uute riigisiseste normidega.

58 Sellega seoses tuleb esmalt märkida, et sellist lahendust ei saa põhikohtuasjas põhjendada sooviga piirata õigusliku ebakindluse ohtu, mis tuleneb kõnealuste sätete tühistamisest.

59 Nimelt, isegi kui eeldada, et õiguskindlusega seotud määravad kaalutlused on olemuslikult sellised, mis toovad erandkorras kaasa liidu õiguse sellise sätte sundtäitmise mõju ajutise peatamise, mis on vahetult kohaldatav sellega vastuolus oleva liikmesriigi õiguse suhtes, tuleb käesoleva juhtumi puhul selline peatamine algusest peale välistada, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud konkreetseid tõendeid, millega oleks võimalik kindlaks teha õiguslikku ebakindlust põhjustavaid spetsiifilisi ohte (vt analoogia alusel 8. septembri 2010. aasta kohtuotsus Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67).

60 Täpsemalt öeldes pelk viitamine eelarve- ja haldusraskustele, mis võivad tuleneda põhikohtuasjas vaidlustatud sätete tühistamisest, ei ole piisav kirjeldamiseks õiguskindlusega seotud määravaid kaalutlusi (vt analoogia alusel 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 44, ja 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 111).

61 Teiseks, mis puudutab asjaolu, et kõnealuste sätete tühistamine tooks kaasa enne neid sätteid kehtinud sellise riigisisese korra kohaldamise, mis on direktiiviga 2006/112 vastuolus, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohus on otsustanud, et liikmesriigi kohtul võib erandkorras lubada kasutada riigisisese õiguse sätteid, millega on võimalik säilitada teatavad tühistatud õigusakti tagajärjed, kui on täidetud teatavad tingimused. Nende tingimuste hulgas on nõue, et see akt peab endast kujutama liidu õigusest tuleneva kohustuse nõuetekohase ülevõtmise meedet (vt selle kohta 28. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 63, ning 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 43).

62 Ent põhikohtuasjas ei näi vaidlustatud sätted olevat selline nõuetekohase ülevõtmise meede.

63 Sellest tulenevalt tuleb kolmandale küsimusel vastata, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei või liikmesriigi kohus kasutada riigisisest sätet, mis lubab säilitada tühistatud õigusakti teatavad tagajärjed, et ajutiselt säilitada teatavate riigisiseste sätete, mille ta on tunnistanud direktiiviga 2006/112 kokkusobimatuks, toime kuni nende sätete direktiiviga kooskõlla viimiseni, selleks et esiteks piirata tühistamise tagasiulatuvast mõjust tuleneva õigusliku ebakindlusega seotud riske ja teiseks, et ära hoida nimetatud direktiiviga vastuolus oleva riigisisese korra kohaldamist, mis kehtis enne nimetatud sätteid.

## Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et nimetatud säte ei näe ette selles sätestatud maksuvabastuse kohaldamist üksnes teenuste suhtes, mida osutavad asjaomase liikmesriigi õigusaktidega reguleeritud meditsiini- või parameditsiini kutseala esindajad.**
- 2. Direktiivi 2006/112 artiklit 98 koostoimes kõnealuse direktiivi III lisa punktidega 3 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad erinevalt ühelt poolt terapeutiliste protseduuride või ravi raames tarnitud ravimeid ja meditsiiniseadmeid ning teiselt poolt ainuüksi esteetiliste protseduuride või ravi raames tarnitud ravimeid ja meditsiiniseadmeid, välistades viimaste puhul esimestega võrreldes**

vähendatud käibemaksumäära kohaldamise.

3. Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei või liikmesriigi kohus kasutada riigisisest sätet, mis lubab säilitada tühistatud õigusakti teatavad tagajärjed, et ajutiselt säilitada teatavate riigisiseste sätete, mille ta on tunnistanud direktiiviga 2006/112 kokkusobimatuks, toime kuni nende sätete direktiiviga kooskõlla viimiseni, selleks et esiteks piirata tühistamise tagasiulatuvast mõjust tuleneva õigusliku ebakindlusega seotud riske ja teiseks, et ära hoida nimetatud direktiiviga vastuolus oleva riigisisese korra kohaldamist, mis kehtis enne nimetatud sätteid.

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.