

Kohtuasi C-513/20**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

13. oktoober 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus Portugal)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

1. juuli 2020

Apellant

Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet)

Vastustaja:

Termas Sulfurosas de Alcaface, S.A.

Supremo Tribunal Administrativo**(kõrgeim halduskohus)**

[...]

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (kõrgeim halduskohus)
MAKSUVAIDLUSTE KOLLEEGIUMI OTSUS**I. Vaidluse taust**

I.1. Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (Viseu haldus- ja maksukohus) rahuldab 14. juuni 2018. aasta kohtuotsusega Termas Sulfurosas de Alcaface, S.A. halduskaebuse ning sellest tulenevalt

- a. tühistas osaliselt vaidlustatud maksunõuded (käibemaks ja viivitusintressid 2010., 2011. ja 2012. majandusaasta eest), kuna nendes ei tunnustata „vesiravilasse registreerimise“ ja „klassikaliste raviveekuuride“ teenuste eest saadud summade käibemaksuvabastust, mahaarvatava käibemaksu osas proportsionaalse tagasi korrigeerimisega;

- b. tühistas vaikumisi tehtud otsused, millega oli jäetud rahuldamata vaided numbritega [...];
- c. tühistas läbivaatamismenetlustes nr [...] tehtud rahuldamata jätmise otsused.

1.2. Kuna Fazenda Pública (maksuamet) ei olnud selle kohtuotsusega nõus, esitas ta Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) apellatsioonkaebuse, milles ta esitas mitu väidet, milles tegi järgmised järelduse:

A – Käesolev apellatsioonkaebus on esitatud 14. juuni 2018. aasta kohtuotsuse peale osas, milles loetakse käibemaksukorrektsoonid – mis tehti seetõttu, et vesiravilasse registreerimist loeti käibemaksuga maksustatavaks, mitte käibemaksust vabastatuks – õigusvastaseks, konkreetselt käibemaksuseadustiku artikliga 9 vastuolus olevaks ning sellest tulenevalt tühistati vaidlustatud maksunõuded (omal algatusel väljastatud käibemaksu- ja viivitusintressinõuded 2010., 2011. ja 2012. majandusaasta eest).

B – Põhimõtteline õigusküsimus, mis tuleb käesolevas kohtuasjas lahendada, on kindlaks teha, kas teatavad teenused, mida kaebaja osutab, kuuluvad käibemaksuseadustiku artikli 9 lõikes 2 ette nähtud käibemaksuvabastuse alla, eelkõige seepärast, et tegu on „otseselt meditsiini- ja tervishoiuteenustega seotud teenustega“.

C – Selleks et sellele saaks vastata, tuleb esiteks tõlgendada õigusnormi, millega on kehtestatud maksuvabastus, määrates võimalikul ja vajalikul määral kindlaks selle mõisted, ning teiseks faktiliste asjaolude tegelikkust, et kindlaks teha, kas neid saab viia õigusnormis ette nähtud juhtumi alla.

D – Käesoleva apellatsioonkaebuse põhjendused on seotud mõlema küsimusega: õigusnormi tõlgendamine ja faktiliste asjaolude tõlgendamine.

E – Käibemaksuseadustiku (Código do IVA) artikli 9 lõiget 2 (õigusnorm, milles on sätestatud maksuvabastus) tuleb tõlgendada kooskõlas liidu õigusega ja seda käsitleva Euroopa Kohtu praktikaga.

F – Selle õigusnormiga on liikmesriigi õigusesse üle võetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkt b.

G – Käibemaksuseadustiku normi tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Kohtu antud selle liidu õigusnormi tõlgendusega: liidu õiguses on ammu välja kujunenud põhimõte, et liikmesriikide kohtud on kohustatud tõlgendama oma riigisisest õigust kooskõlas liidu õigusega (Euroopa Kohtu 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus C-212/04, Adeneler jt).

H – Käibemaksudirektiivi artikli 132 enda sisust tuleneb, et selles sätestatud maksuvabastused on liikmesriikidele kohaldamisala osas kohustuslikud.

Liikmesriigid ei või – välja arvatud sõnaselgelt ette nähtud erakorralistel juhtudel – jätta selles artiklis ette nähtud tegevusalade puhul maksuvabastust kohaldamata ja võivad need tegevusalad maksust vabastada ainult selles maksuvabastuses ette nähtud ulatuses. Nii kinnitab seda Euroopa Kohus kohtuotsuses Skatteverket [Euroopa Kohtu 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus C-91/12, PFC Clinic AB].

I – Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale on käibemaksudirektiivi artiklis 132 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus C-349/96 (punkt 15); 15. juuni 1989. aasta kohtuotsus Stichting Uitvoering Financiële Acties vs. Staatssecretaris van Financiën (348/87, punkt 11) ja 28. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Eulitz, (C-473/08, punkt 25)).

J – Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub samuti, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 ette nähtud maksuvabastused ei vabasta käibemaksust mitte kõik avalikes huvides tegevused, vaid üksnes need, mis on selles osas loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (vt eelkõige 11. juuli 1985. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (107/84, punkt 17); 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus d'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (C-307/01, punkt 54) ja kohtuotsus Eulitz (punkt 26).

K – Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest. See tähtsahelise tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artikli 132 lõikes 2 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid tuleks tõlgendada nii, et nende toime kaob (vt eelkõige 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Haderer (C-445/05, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika) ning eespool viidatud kohtuotsus Eulitz (punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika)).

L – Järelikult hõlmab nii käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b kasutatud mõiste „meditsiiniline abi“ (kui ka selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis c esinev mõiste „meditsiinilise abi andmine“) teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, hooldada või võimaluse korral ravida haigusi või tervisehäireid (vt 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic (C-91/12, punkt 25) ja 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C-86/09, punktid 37 ja 38)).

M – Artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada kitsalt: direktiivi artiklis 132 esitatud maksuvabastuste nimetamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need on erandid üldpõhimõttest, et käibemaksuga maksustatakse iga teenust, mida maksukohustuslane osutab tasu eest.

N – Teiselt poolt näitab see, kuidas Euroopa Kohus kohaldas nimetatud artiklit kohtuasjas De Fruytier (2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier, C-334/14) ja veelgi enam kohtuasjas Klinikum Dortmund (13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund, C-366/12), mis mõlemad tehti tervishoiuteenuste asjas, et

Euroopa Kohus tõlgendab praegu õigusnorme, millega vabastatakse meditsiini- ja tervishoiuteenused käibemaksust, kitsalt.

O – Euroopa Kohus ei oleks saanud väljenduda selgemalt: õigusnormi eesmärk on vabastada maksust otseses mõttes meditsiiniteenused.

P – Euroopa Kohtu otsusest tuleb eelkõige järeldada, et õigusnormi tuleb tõlgendada kitsalt, ilma et seejuures tuleks teenuse „raviotstarvet“ tõlgendada eriti kitsalt, mistõttu maksuvabastuse alla kuuluvaks tuleb lugeda ainult meditsiiniteenused otseses mõttes ja nendega „otseselt seotud“ teenused.

Q – Vaidlusalune õigusnorm – käibemaksuseadustiku artikli 9 lõige 2 – näeb ette kaks tegelikkust või olukorda: i) „meditsiini- ja tervishoiuteenused“ ja ii) nendega „otseselt seotud teenused“. Näib, et ei tekita olulisi kahtlusi, et käesoleva kohtuasja asjaoludel võib vaidlust tekitada ainult kvalifitseerimine „meditsiini- ja tervishoiuteenustega otseselt seotud teenusteks“.

R – Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b sätestatud vastav väljend on „haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus“.

S – Käibemaksudirektiivis ei ole ei selle artiklis 132 ega mujal määratletud mõistet „haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus“.

T – Asja menetlev kohus on vesiravilasse registreerimise tasuna võetud summa kohta tuvastanud ainult, et „[...] kuna seda summat nõutakse raviveeprrotseduuride – mida juba loetakse käibemaksuvabaks – kättesaadavaks tegemise eest, tuleks ka seda summat pidada käibemaksuvabaks, kuna seda nõutakse üksnes pärast arstikonsultatsiooni ja tingimusel et tegevusloaga arst on raviveega ravi välja kirjutanud“. Kogu lugupidamise juures, mis ei tohiks takistada selle küsimuse arutamisele võtmist, tekib küsimus, kas asja menetleva kohtu seisukoht ei ole ekslik, kuna see eirab nende õigusnormide, milles on küsimus, kitsalt tõlgendamise kohustust?

U – Kui kohtuotsuse De Fruytier juurde tagasi tulla ja kontrollida, kas Euroopa Kohus kohaldas selles mõistet „haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus“ kooskõlalises tähenduses[, siis tekib küsimus,]kas tegemist on „teenusega, mida osutatakse enne või pärast (diagnostika-)teenust, millega sellel on side või seos selles mõttes, et see aitab selle teenuse teostamisele kaasa“, mistõttu seda võib pidada põhiteenuse kõrvalteenuseks või selle vahendiks? Kas tegemist on teenusega, mis „ei ole küll kliendi jaoks eesmärk iseenesest, kuid võimaldab tagada, et põhiteenus on kvaliteetsem või seda osutatakse parimates tingimustes“? [jutumärkides väljendid väljendavad kontseptuaalset lähenemisviisi selle suhtes õigusteoorias, eelkõige LAIRES, Rui (2012), *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, lk 133-4, ja NEVES, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, lk 178).

V – Mõlemal juhul on vastus ilmsegelt jaatav. Sellele vaatamata ei ole Euroopa Kohtu hinnangul tegemist meditsiinilise abi teenusega seotud teenusega. Sellest ilmneb, et õigusteoorias antud määratlused ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu hiljutise kohtupraktikaga.

X – Selle seisukoha põhjenduseks on vaja lähtuda ühest teisest Euroopa Kohtu otsusest, mis tehti kohtuasjas C-366/12 (13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund, C-366/12), milles Euroopa Kohus leidis lõppjärelendusena, et tsütostaatikumide tarnimist haigla apteeži poolt vähihaigetele ambulatoorse ravi raames ei saa käibemaksust vabastada. Kuigi on tõsi, et selles kohtuasjas ei analüüsitud mõistet „otseselt seotud toimingud“, on seda siiski vaja analüüsida selleks, et välja tuua, mil määral oli Euroopa Kohtu tõlgendus maksuvabastustest seoses tervishoiuteenustega 2015. aastal kitsas.

Y – Eespool nimetatud Euroopa Kohtu kohtuasjadest lähtuvalt ei ole võimalik mõistet meditsiini- ja tervishoiuteenuste osutamisega „otseselt seotud toimingud“ määratleda, küll aga võib kinnitada, et Euroopa Kohus nõuab, et asjaomast sätet tuleb tõlgendada kitsalt.

Z – Tiesialt on kohtuasjas De Fruytier esitatud seni ainsana kehtiv eristusviis: toiminguid, millel on „põhilise“ meditsiinilise abi andmisega selles kohtuasjas olnud seosega võrdne või väiksem otsene seos, ei saa käsitada „meditsiini- või tervishoiuteenustega otseselt seotud teenustena“.

AA – Eespool öeldust tuleb järeldada, et summa, mida kaebaja nõuab vesiravilasse registreerimise eest, et saa kvalifitseerida [tasuks] meditsiini- või tervishoiuteenuste osutamisega „otseselt seotud teenuse“ eest.

AB – [...] Vaidlustatud kohtuotsuses kinnitatakse maksukontrolli protokollile ja selle vastavatele lisadele viidates järgmist: summa, mida maksukohustuslane (kaebaja) nõudis „vesiravilasse registreerimise“ tasuna, makstakse ainult üks kord aastas; selle maksmine ei eelda raviprotseduuride tegemist – kuna kasutajad saavad registreerimistasu maksmisega ainult õiguse osta raviprotseduure, mida nad soovivad – mitte neid saada.

AC – Niisiis [...]: „[...] menetluses olevas kohtuasjas on tuvastatud, et tasu, mida kasutajad maksavad „vesiravilasse registreerimise“ eest, ei vasta maksele meditsiiniteenuste eest, mistõttu ei ole see [vesiravilasse registreerimine] tegelik meditsiinilise abi teenus ega tervisekaitse-, profülaktika- või taastusraviteenus, mistõttu sellele ei saa teha käibemaksuseadustiku artikli 9 lõikes [1] ega lõikes 2 ette nähtud maksuvabastust.“

AD – Lisaks [...] võib vaide rahuldumata jätmise eelnõus märgitud teabest [...] järeldada, et 20. aprilli 1928. aasta dekreet (õigusnorm, mis reguleeris vesiravilaid) nägi ette „registreerimistasu“ järgmiselt: registreerida sai ainult pärast seda, kui kasutaja oli käinud läbivaatusel ravijuhi või vesiravi eriarsti juures, kellel on tegevusluba vesiravilasse meditsiini alal tegutsemiseks; registreerimine toimus pärast seda, kui läbivaatuse eest vastutav arst oli

nõuetekohaselt täitnud patsiendikaardi; selleks tuli maksta tasu, ilma milleta ei saanud kasutaja raviveeprotseduure alustada. 20. aprilli 1928. aasta dekreet 15401 tunnistati kehtetuks 11. juuni 2004. aasta dekreetseadusega nr 142/2004, mis ei näe enam registreerimistasu ette, mistõttu seda ei ole enam seaduslikult ette nähtud.

AE – Teiselt poolt „ei tohi pidada viiteid dokumentidele, mis on juba kohtutoimikus olemas, faktiväideteks, kuna kõiki menetluslikke keerdkäike tuleb arutada omal algatusel“, vt Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6. väljaanne, lk 225, mis viitab kõrgeima halduskohtu otsustele [...].

AF – Muutuva suurusega summad, mida kasutajad maksavad „registreerimise“ eest, ei vasta maksmisele meditsiiniteenuste eest, mida osutatakse haiglas haiglaraviga või mida osutavad arstid, stomatoloogid, ämmaemandad, meditsiiniõed või parameedikud, vaid maksele õiguse eest kasutada rida teenuseid, nagu väidab kaebaja[;] „selle kaudu pääsevad kasutajad kas arstikonsultatsioonile või siis väljakirjutatud raviprotseduuridele“, mistõttu ei ole see tegelik meditsiinilise abi teenus ega tervisekaitse-, profülaktika- või taastusraviteenus, mistõttu sellele ei saa teha käibemaksuseadustiku artikli 9 lõikes 1 ega lõikes 2 ette nähtud maksuvabastust.

AG – Kohus on jõudnud vastupidisele järeldusele: asja menetlev kohus on seisukohal, et kuna seda summat nõutakse raviveeprotseduuride – mida juba loetakse käibemaksuvabaks – kättesaadavaks tegemise eest, tuleks ka seda summat pidada käibemaksuvabaks, kuna seda nõutakse üksnes pärast arstikonsultatsiooni ja tingimusel et tegevusloaga arst on raviprotseduurid välja kirjutanud. See on tehtud järelduse ainus põhjendus.

AH – Kohtuotsuses ei ole toodud vähimaidki argumente tõendamaks, kuidas kuuluvad vaidlusalused toimingud (kas või kaudselt) mõiste „[tervishoiuteenustega] otseselt seotud teenused, mida osutavad haiglad, kliinikud, tervisekeskused ja teised samalaadsed nõuetekohaselt tunnustatud asutused“.

AI – Samuti ei ole arusaadav, kuidas võis kohus sellele järeldusele jõuda, kuna see ei järeldu seadusest, ei ole antud mingit tüüpi tõlgendusargumente ega ei ole viidatud õigusteooriale või kohtupraktikale, mis tema tõlgendust toetaks.

AJ – Nagu on eespool märgitud, ei ole mõistet „haiglaravi ja meditsiinilise abi teenustega otseselt seotud teenused“ kohtupraktikas veel määratletud. Kõige usaldusväärsem teave, mis meil on selle kohaldamise kohta konkreetsel juhul, on selle mõiste tõlgendamine Euroopa Kohtu poolt kohtuasjas De Fruytier. Sellegipoolest leidis Euroopa Kohus, et veretransport laboratooriumisse ei olnud seotud toiming.

AK – Sellest tulenevalt tuleb asuda seisukohale, et seda vesiravilasse registreerimist ei saa kvalifitseerida „meditsiini- ja tervishoiuteenustega otseselt seotud“ teenuseks ja et vastupidist ei ole põhjendatult tõendatud.

AL – Kuna analüüsiv küsimus tekitab tõsiseid kahtlusi, on vaja esitada eelotsusetaotlus Euroopa Liidu Kohtule, peatades järelkult apellatsioonimenetluse, kuni nimetatud kohus teeb selle taotluse kohta otsuse.

Esitatud põhjendustest lähtudes palutakse käesolev apellatsioonkaebus rahuldada ja vaidlustatud kohtuotsus tühistada, sellest tulenevate õiguslike tagajärgedega.

I.3. Vastustaja esitas vastuse, milles ta esitas rea järeldusi selle kohta, et „apellatsioonkaebus tuleb rahuldamata jätta ja vaidlustatud kohtuotsust tuleb kinnitada“.

I.4. Selle kohtu juures tegutsev prokurör andis arvamuse, milles ta järeldas:

„Vaidlustatud kohtuotsust tuleb vaidlustatud osas korrigeerida.

Apellatsioonkaebus tuleb rahuldada ja vaidlustatud kohtuotsus vaidlusaluses osas tühistada või, kui leitakse, et vaidlusküsimus tekitab tõsiseid kahtlusi, esitada eelotsusetaotlus Euroopa Kohtule, peatades menetluse“.

II. Apellatsioonkaebuse ese

Kuna apellatsioonkaebus on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse selle osa peale, mis on maksuhalduri jaoks ebasoodne, on selle ese määrata kindlaks, kas summad, mida nõutakse „*vesiravilasse registreerimise*“ eest, ei ole käibemaksuvabad, kuna need ei ole [tasu] „*meditsiini/ ja tervishoiuteenustega otseselt seotud teenuste*“ eest vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 9 lõikele 2 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (käibemaksudirektiiv) artikli 132 lõike 1 punktile b.

Kui viimati nimetatud õigusnormi kohaldamine tekitab kahtlusi, tuleb hinnata, kas see küsimus tuleb esitada eelotsusetaotluse raames hindamiseks Euroopa Kohtule, ning samuti, kas on vaja menetlus peatada.

III. Põhjendus

III. 1. Faktilised asjaolud

Vaidlustatud kohtuotsuses tuvastatuks loetud faktilistest asjaoludest nähtub eelkõige, et kaebaja nõudis Alcafache vesiravila spaa, mida loetakse esmatasandi tervishoiuasutuseks, mis ei kuulu riikliku tervishoiuteenuse alla ja mis ei ole ette nähtud haiglaravi osutamiseks, kasutajatelt summasid „*vesiravilasse registreerimise*“ eest, mis moodustasid 2010., 2011. ja 2012. aastal kokku vastavalt 87 003,00 eurot, 72 654,00 eurot ja 55 627,50 eurot, nagu on märgitud maksukontrolli protokollis, millel põhinevad käibemaksunõuded, mille väljastas maksuhaldur omal algatusel nende summade pealt maksumääraga 23%, millele lisandusid viivitusintressid.

Selles protokollis on samuti märgitud [...]:

„[...] Kui kasutaja suundub vastuvõtuleti juurde ja teatab teenindajale, millist teenust ta soovib, võidakse toimida kahel moel:

1. Kui klient soovib „klassikaliste raviveekuuride“ teenust, peab ta kohustuslikult enne käima arstivastuvõtul ühe juures vesiravi eriarstidest, kes võtavad patsiente vastu vesiravila ruumides, et talle kirjutataks välja raviprotseduurid.

Sel ajal maksab kasutaja konsultatsiooni eest, lisaks maksab summa „vesiravilasse registreerimise“ eest (mida nimetatakse ettevõtja veebisaidil „ravivetes registreerimiseks“), mis kehtib jooksva aastal, ning väljakirjutatud raviprotseduuride eest (mida võidakse teha sel ajal või hiljem, kuni registreerimine kehtib selle väljastamise aasta 31. detsembrini), mille suhtes maksukohustuslane kohaldab käibemaksuvabastust, märkides arvele käibemaksuseadustiku artikli 9 lõike 2.

[Raviprotseduuride] eest makstakse ette.

Ettevõtja ametlikul veebisaidil on hoiatus: „*palume arvestada, et registreerimine on individuaalne ja isiklik ning see tehakse arsti vastuvõtule pöördumiseks. Raviprotseduurid kirjutab välja hiljem meie vesiravi eriarst*“.

[...]

2. Kui klient soovib tellida „tervisevee spaa“ teenust, on arstikonsultatsioon kuni 3-päevaste hoolduste jaoks valikuline [...]

Kasutaja ei pea „vesiravilasse registreerimise“ eest maksma, olenemata sellest, kas ta kasutab arstikonsultatsiooni.“

Samas protokollis on [...] veel märgitud:

„[...] „klassikaliste raviveekuuride“ kategooriasse kuuluvate raviprotseduuride kasutamiseks on kasutajad lisaks arstikonsultatsioonile pöördumisele kohustatud registreeruma.

Registreerumise ajal maksab kasutaja summa, mida maksukohustuslane nimetab „vesiravilasse registreerimise“ [tasuks], mis oli 2011. ja 2012. majandusaastal 30 eurot, 33 eurot ja 36 eurot ja ilma milleta ei saa kasutajad vesiraviprotseduure alustada [...].“

Seejärel on selles protokollis [...] ette nähtud, et:

1. Tõendati, et kliendil tuleb tasuda „vesiravila arvel/kviitungil“ või „vesiravila ettemaksu“ [arvel] märgitud „vesiravilasse registreerimise“ [tasu].

2. Nagu on juba selgitatud, deklareeris ettevõtja 18. juunil 2014 kirjalikult järgmist [...]:

„Vesiravilasse registreerimise“ [tasu] hõlmab iga-aastast iga vesiravila kasutaja individuaalse kaardi avamist ja uuendamist, mis sisaldab muu hulgas haiguslugu (arvestades, et Alcafache vesiravila ei võimalda kasutada raviveeprotseduure neil, kes ei ole enne pöördunud arstikonsultatsioonile), ning sellele kohaldatakse artikli 9 lõiget 2 vastavalt ringkirjale [...]. See kehtib üheks vesiravila hooajaks, see tähendab kuni selle aasta viimase päevani, millal vesiravila töötab.“

3. Vastutasu selle summa kohustusliku maksmise eest on ainult võimalus saada vesiraviprotseduure, mida võidakse teha või mitte.
4. Summa, mille maksukohustuslane maksab „vesiravilasse registreerimise“ eest ette:
- a. makstakse ainult kord aastas;
 - b. maksmine ei eelda raviprotseduuride tegemist;
 - c. maksmisega „registreerimise“ eest saavad kasutajad ainult õiguse osta raviprotseduure, mida nad soovivad, aga mitte õigust nende tegemiseks.

„Klassikaliste raviveekuuride“ suhtes, mis hõlmavad mitmesuguseid raviprotseduure kõrva-nina-kurgu/hingamisteede ravi ja reumatoloogiat, on vaidlustatud kohtuotsuses samuti peetud tõendatuks, et need täidavad ravifunktsiooni, mida teiste „tervisevee lõõgastusteenuste“ või „tervisevee spaa“ teenuste puhul, mida selles vesiravilas samuti osutatakse, ei täheldata.

III. 2. Õiguslikud põhjendused

Vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 9 lõikele 2 on käibemaksust vabastatud eelkõige:

– *„meditsiini- ja tervishoiuteenuste osutamine ning sellega otseselt seotud teenused, mida osutavad haiglad, kliinikud, tervisekeskused ja teised samalaadsed nõuetekohaselt tunnustatud asutused.“*

Selle sättega on riigisisesele õigusesse üle võetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (käibemaksudirektiiv) artikli 132 lõike 1 punkt b, milles on ette nähtud samuti, et käibemaksust on vabastatud *„haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus“*.

Käibemaksuseadustiku selle normi kohaselt kuuluvad käibemaksuvabastuse alla kõik „meditsiini- ja tervishoiuteenuste osutamisega“ otseselt seotud tehingud, kui neid osutatakse „haiglates“ ja teistes samalaadsetes asutustes.

Mis puutub sellesse, et on tingimata vaja hinnata, kas „vesiravilasse registreerimisel“ on otsene seos meditsiinilise abi osutamisega (ja tervishoiuteenuste osutamisega vastavalt käibemaksuseadustiku redaktsioonile), siis ei ole Euroopa Kohtu poolt juba kindlaks määratud kriteeriumide seisukohast selge, kas neid summasid, mida nõutakse „vesiravilasse registreerimise“ eest, tuleb pidada selle abiga otseselt seotuks.

Tuleb arvesse võtta, et mõned asjaolud võivad sellele järeldusele viia, näiteks asjaolu, et [„vesiravilasse registreerimine“] hõlmab iga kasutaja individuaalse kaardi avamist, mis sisaldab haiguslugu, [ja] annab õiguse osta raviprotseduure, mis kuuluvad „klassikaliste raviveekuuride“ kategooriasse, mille suhtes ei tekita küsimust, et need on teenuste osutamine ja maksuvaba tegevus.

Kahtlust tekitab siiski, kas neid „vesiravilasse registreerimise“ eest makstud summasid on võimalik arvata käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b nimetatud meditsiiniline abi teenuste osutamise hulka.

Teiselt poolt, nagu nähtub veebisaidil www.curia.europa.eu/juris/ tehtud otsingust, ei ole Euroopa Liidu Kohus (Euroopa Kohus) oma kohtupraktikas teada olevalt veel „vesiravilasse registreerimise“ eest tasutud summade käibemaksuga maksustamise üle otsustanud. Konkreetselt sellele küsimusele ei ole viidatud ka eespool viidatud kohtuotsuses De Fruytier.

Lõpuks, arvestades liidu õiguse esimuslikkuse ja kooskõlalise tõlgendamise põhimõtetest tulenevaid nõudeid, mille kohaselt on eelotsusetaotlus peamine vahend, et tagada liidu õiguse ühetaoline tõlgendamine ja kohaldamine kõikides liikmesriikides ning liidu kohtusüsteemi ja isikute õiguste tõhusa kohtuliku kaitse põhimõtte ühtsus, peetakse tarvilikuks ja vajalikuks paluda vastavalt ELTL artiklile 267 Euroopa Liidul vastata järgmisele eelotsuse küsimusele käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b tõlgendamise kohta:

– Kas makseid, mis tehakse iga kasutaja haiguslugu sisaldava individuaalse kaardi avamise teenuse eest, mis annab õiguse osta „klassikalisi raviveeprotseduure“, võib liigitada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud mõiste „otsest seotud tegevus [...]“ alla ja pidada seega käibemaksuvabaks?

[...]