

Kohtuasi C-802/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

31. oktoober 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

6. juuni 2019

Kaebaja ja määruskaebuse esitaja:

Äriühing ärinimega Z

Vastustaja ja vastustaja määruskaebemenetluses:

Finanzamt Y

Põhikohtuasja ese

Käibemaks – Direktiiv 2006/112 – Hinnaalandus, mida teeb Madalmaades asuv apteek seoses ravimitarnetega Saksamaal riikliku ravikindlustusega liitunud isikuid hõlmavatele Saksa haigekassadele – Käibemaksu arvutamisel aluseks võetava maksustatava väärtuse vähenemine hinnaalanduse tõttu

Eelotsuse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas apteegil, kes tarnib ravimeid riiklikule haigekassale, on ravikindlustusega liitunud isikutele tehtava hinnaalanduse alusel, tuginedes Euroopa Liidu Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsusele Elida Gibbs Ltd. (C-317/94, EU:C:1996:400), õigus vähendada käibemaksu arvutamisel aluseks võetavat maksustatavat väärtust?

2. Kui vastus on jaatav: Kas neutraalse maksustamise ja siseturul võrdse kohtlemise põhimõtetega on vastuolus, kui liikmesriigi residendist apteek saab käibemaksu arvutamisel aluseks võetavat maksustatavat väärtust vähendada, kuid teise liikmesriigi residendist apteek, kelle ühendusesisesed tarned liikmesriigi riiklikule haigekassale on maksuvabad, seda teha ei saa?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artikli 2 lõige 1, artikli 13 lõige 1, artiklid 20, 90 ja 138

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Vaidlusalusel maksustamisaastal (2013) tarnis kaebaja Madalmaadest Saksamaale retseptiravimeid esiteks riikliku ravikindlustusega liitunud isikutele ja teiseks eraõigusliku ravikindlustusega liitunud isikutele. Mõlemal juhul tegi kaebaja makseid asjaomast haigust puudutavatele küsimustele vastamise kulude hüvitamiseks (edaspidi „hinnaalandus“).
- 2 Riikliku ravikindlustusega liitunud isikutele tehtud tarnete eest, mis on käesoleva kohtuasja ese, esitas kaebaja arved riiklikele haigekassadele. Riiklikud haigekassad tasusid arved sotsiaalkindlustust reguleerivate õigusnormide alusel. Kaebaja lähtus nende tarnete puhul alates 1. oktoobrist 2013 sellest, et tarne tegemise kohaks on Madalmaad, et ta saab seal kasutada ühendusesiseste tarnete suhtes kehtivat maksuvabadust ja et riiklikud haigekassad peavad ühendusesiseste soetuste eest maksma käibemaksu asukohariigis. Lisaks lähtus kaebaja sellest, et tema tehtud hinnaalandus on vähendanud käibemaksu arvutamisel aluseks võetavat maksustatavat väärtust.
- 3 Maksuhaldur (Finanzamt) ei nõustunud kaebaja seisukohaga ja tegi maksuotsuse, mille peale esitatud vaide rahuldamata jätmise järel esitas kaebaja kaebuse kohtule. Määruse peale, millega jäeti tema kaebus rahuldamata, esitas kaebaja määruskaebuse, milles ta väidab eelkõige seda, et vastavalt Euroopa Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsusele Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) on tal tasu vähenemisest tulenevalt õigus maksu korrigeerida.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

Esimene eelotsuse küsimus

- 4 Esimesele eelotsuse küsimusele vastamisel tuleb meeles pidada, et kohtuasjas on tegemist kahest tarnest koosneva tarneahelaga, millest vaid esimene kuulub maksu kohaldamisalasse.

- 5 Esimese tarne tegi kaebaja riiklikele haigekassadele. Tegemist oli ühendusesiseste kaubatarnetega Madalmaadest Saksamaale, mis olid kaebaja jaoks vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 138 ja seda sätet ülevõtvatele Madalmaade õigusnormidele maksuvabad. Tõsi on see, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kohaselt ei käsitata riiklike haigekassasid maksukohustuslastena. Kuna aga riigisisese õiguse kohaselt on nad juriidilised isikud, olid tarded direktiivi 2006/112 artikli 138 alusel Madalmaades ikkagi maksuvabad. Sellest tulenevalt oli riiklikel haigekassadel juriidiliste isikutena kohustus tasuda soetuselt käibemaksu vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile i koosmõjus artikliga 20, kusjuures maksukohustuslase staatuse puudumise tõttu ei olnud neil õigust arvata maha sisendkäibemaksu.
- 6 Kaebaja tarnele riiklikele haigekassadele järgnes teine tarne, nimelt riiklike haigekassade tarne nende juures ravikindlustatud isikutele. Selle tarne aluseks olev õigussuhe tuleneb sotsiaalkindlustust reguleerivatest Saksa õigusnormidest. Arsti välja kirjutatud ravimite müügiga täidavad riiklikud haigekassad nimelt oma kohustust osutada kindlustatud isikutele raviteenust.
- 7 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt ei maksustata kõnealust teist tarnet käibemaksuga. Esiteks tehti see tasuta, kuna riikliku ravikindlustusega hõlmatud isikud ei maksa tarnitud ravimite eest tasu. Nende ja nende tööandjate tehtud kohustuslikud sissemaksed ravikindlustussüsteemi kujutavad endast tasu kindlustussuhte kui sellise eest, mitte aga tasu selle raames osutatud teenuste eest. Teiseks ei olnud riiklike haigekassade tarded vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 13 tarded, mida on teinud maksukohustuslased.
- 8 Kahe tarne olemasoluga (kaebaja tarne riiklikule haigekassale ja riikliku haigekassa tarne ravikindlustatud isikutele) ei ole vastuolus, et kaebaja lähetas kauba kindlustatud isikutele vahetult; seda on Euroopa Kohus juba korduvalt sedastanud (vt nt 6. aprilli 2006. aasta otsus EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Käesolevas kohtuasjas on küsimus selles, kas teise tarne saajale tehtud hinnaalanduse alusel võib kaebaja vähendada riiklikele haigekassadele tehtud esimese tarne maksustatavat väärtust. Selle üle, et selline hinnaalandus toob põhimõtteliselt kaasa maksustatava väärtuse vähenemise, vaidlust ei ole. Selgitamist vajab aga, kas see kehtib ka juhul, kui teine tarne ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Kõnealusele küsimusele vastamisel ei tule seega vahet teha selle põhjal, kas apteek teeb tarneid välisriigist – nagu käesoleval juhul – või liikmesriigist endast.
- 10 Vähendamise eelduseks võiks olla kõikide kõnealuse tarneahela tehingute kuulumine käibemaksu kohaldamisalasse. Seda järeldust võiks toetada Euroopa Kohtu sedastus, et järgneva tarne saajale tehtava hinnaalanduse korral on maksustatava väärtuse vähendamine põhjendatud neutraalse maksustamise aluspõhimõttega, millest tulenevalt on igas riigis ühesugustel kaupadel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata (kohtuotsus Elida

Gibbs, EU:C:1996:400, punkt 20, ja 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, punkt 33). Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kõnealuse tootmis- ja turustusketi pikkuse määravad tehingud, mis kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 kohaselt käibemaksu kohaldamisalasse.

- 11 Kohtuotsuses Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006), mis käsitleb eraõiguslikele ravikindlustusettevõtjatele tehtud hinnaalandust, lähtus Euroopa Kohus sellest, et tegemist oli käibemaksu kohaldamisalasse kuuluva tehinguahelaga, mille raames tegid apteegid viimase tarne tarneahelas ja seejuures „tarni[sid] neid [ravimeid] [eraõiguslikus ravikindlustussüsteemis] kindlustatud isikutele“, mille eest maksti tasu. Seejuures vähenesid hinnaalanduse tõttu eraõiguslike ravikindlustusettevõtjate kulud ja seega selle isiku kulud, kes pidi kandma ravimite maksustatava soetuse kulud. Käesolevas asjas seda ei esine. Riikliku ravikindlustusega isikutele tehtav hinnaalandus ei mõjuta kuidagi riiklike haigekassade kulusid.

Teine eelotsuse küsimus

- 12 Teisele eelotsuse küsimusele, mis esitatakse vaid juhuks, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, võidakse eitavalt vastata juba seepärast, et 19. oktoobri 2016. aasta otsuses Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776) tühistas Euroopa Kohus ravimite tarnimisel hinnaalanduse tegemise keelu vaid välisriikide apteekide puhul, millest tulenevalt jäi see liikmesriigi apteekide puhul muutumatult kehtima. Kuna liikmesriigi apteekide puhul on hinnaalanduse tegemise keeld endiselt kehtiv, võiks küsimus, mis puudutab liikmesriigi apteekide ja välisriikide apteekide erinevat kohtlemist sellise hinnaalanduse käibemaksuõiguslike tagajärgede aspektist, osutada liigseks.
- 13 Kui Euroopa Kohus peaks seda ebaoluliseks pidama, siis oleks määrav direktiivi 2006/112 artikli 90 tähendus.
- 14 Esineb kaks põhjust, mis räägivad selle vastu, et maksustatavat väärtust saab kaebaja kasuks vähendada direktiivi 2006/112 artikli 90 alusel. Esiteks ei ole kaebaja seoses tarnetega, mille puhul tuleb kõne alla maksu vähendamine, teinud liikmesriigis maksustatavaid tehinguid. Kuna riiklikele haigekassadele tehtud kaubatarned lähetati Madalmaadest, siis puudub Saksamaal maksustatav tehing, mille maksustatavat väärtust saaks seal vähendada. Teiseks on Madalmaades riiklikele haigekassadele tehtud tarned seal ühendusesiseste tarnetena maksuvabad.
- 15 Sellegipoolest on võimalik, et teisele eelotsuse küsimusele tuleb vastata jaatavalt, sest direktiivi 2006/112 kontseptsiooni järgi kuuluvad Madalmaad ja Saksamaa käibemaksuõiguslikult siseturu hulka. Sellele tuginedes ei saaks Madalmaadest Saksamaale tehtud tarnet tegelikult käsitada muuna kui riigisisese tarnena.

- 16 Vaidlusalusel maksustamisaastal oli siseturu rajamine liidu liikmesriikide vahel veel pooleli, kuna maksustamispädevus kuulus (ja kuulub jätkuvalt) liikmesriikidele. Seepärast on liikmesriikidevaheliste tarnete suhtes, mille teeb üks maksukohustuslane teisele või – nagu käesolevas asjas – maksukohustuslane juriidilisele isikule, kohaldatav erikord, mis toob ühendusesisese tarne puhul direktiivi 2006/112 artikli 138 alusel kaasa maksuvabaduse lähteliikmesriigis (käesolevas asjas Madalmaad) ja ühendusesisese soetamise puhul direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alusel koosmõjus artikliga 20 maksukohustuse sihtliikmesriigis (käesolevas asjas Saksamaa).
- 17 Mõlemad teokoosseisud moodustavad üheskoos ühendusesisese tehingu, millega kantakse maksustamine lähteliikmesriigist üle sihtliikmesriiki. Selle kohta on Euroopa Kohus juba märkinud, et ühendusesisene tarne ja ühendusesisene soetamine kujutavad endast „üht ja sama majandustehingut“ (27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 23 jj) ja on seejuures „ühendusesisese tehingu“ osa (kohtuotsus Teleos, EU:C:2007:548, punktid 37 ja 41), mille eesmärk on „maksutulu ülekandmine liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine“ (kohtuotsused Teleos, EU:C:2007:548, punkt 36, 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 22, ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 22; 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 30 ja 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 37).
- 18 Arvestades eespool märgitud siseturu suhtes kehtivat korda, tekib küsimus, ega kaebajat, olgugi et ta ei ole käesolevas asjas vaidlusaluste tarnetega seoses Saksamaal maksustatavat tehingut teinud, ei tule ikkagi kohelda selliselt, nagu oleks selline tehing tehtud. Maksuvaba ühendusesisene tarne Madalmaades tuleks siis, arvestades tarnitud kauba lähetamist Saksamaale, lugeda samaväärseks Saksamaal maksustatava tehinguga.
- 19 Seda järeldust toetab siseturul ja liikmesriigis tehtud tehingute võrdne kohtlemine. Tõelisel siseturul tuleks kaebaja tehtud tarneid käsitada samamoodi nagu liikmesriigis tehtud tarneid, mistõttu tuleks tasu vähenemisest tulenevalt maksu korrigeerida. Sellisel juhul oleks ebaoluline, et kaebaja tarne eest ei pea käibemaksu maksuma mitte kaebaja, vaid soetuse maksustamise raames peaksid seda maksuma riiklikud haigekassad.
- 20 Euroopa Kohtu 15. oktoobri 2002. aasta otsus komisjon vs. Saksamaa (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 64 jj) selles küsimuses selgust ei loo, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei tehtud selles järeldusi tasu vähenemise võimaluse kohta sihtliikmesriigis (käesolevas asjas Saksamaa).