

## Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

15. november 2012(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt g ja lõige 2 – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused, mida osutavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised heategevana tunnustatud organisatsioonid – Tunnustamine – Tingimused, mida ei kohaldata muudele organisatsioonidele kui avalik-õiguslikud organisatsioonid – Liikmesriikide kaalutusõigus – Piirid – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-174/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 2. märtsi 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. aprillil 2011, menetluses

### Finanzamt Steglitz

*versus*

**Ines Zimmermann,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: kohtunik A. Rosas teise koja presidendi ülesannetes, kohtunikud M. Ilešič, U. Lõhmus (ettekandja), A. Arabadžiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- I. Zimmermann, esindaja: *Rechtsanwalt* U. Behr,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja C. Soulay,

olles 19. juuli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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 punkti g ja lõike 2 punkti a.

2 Taotlus on esitatud I. Zimmermanni ja Finanzamt Steglitzi (Steglitzi maksukeskus, edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses aastatel 1993 ja 1994 tasumisele kuulunud käibemaksu üle.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 sätestab:

„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, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

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;

[...]

g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused (sh vanadekodus osutatavad teenused) ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

[...]”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 2 sätestab:

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

– nende eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning kui kasum tekib, ei jaotata seda, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või parandamiseks,

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

– nende 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,

– asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

b) Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui:

– see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,

– selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.”

### Saksa õigus

5 1993. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1993, edaspidi „UStG”) vaidlusalusel 1993. ja 1994. aastal kehtinud redaktsiooni § 4 sätestas:

„[...] teenuste hulgas on maksust vabastatud:

[...]

16) teenused, mis on vahetult seotud haigete ja hooldust vajavate isikute ambulatoorseid hooldusteenuseid osutavate asutuste [...] pidamisega, kui:

a) neid asutusi peavad avalik-õiguslikud juriidilised isikud või

[...]

e) [...] haigetele ja hooldust vajavatele isikutele ambulatoorseid hooldusteenuseid osutavate asutuste puhul on eelneval kalendriaastal ravi- ja ravimikulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus;

[...]

18) ametlikult sotsiaalkindlustusasutusena tunnustatud vabatahtlike organisatsioonide või solidaarsusliitude liikmeks olevate vabatahtlikkusele põhinevate heategevate juriidiliste isikute, isikute ühenduste ja varakogumite teenused, kui

a) nende tegevuse eesmärk on ainult ja otseselt mittetulunduslik, heategevuslik või usuline;

b) teenuseid osutatakse vahetult sellistele isikutele, kes on põhimääruse, põhikirja või muu asutamisdokumendi kohaselt teenuse saajad;

c) kõnealuste teenuste hind on madalam kui selliste sarnaste teenuste keskmised hinnad, mida osutavad äriühingud [...].”

6 Alates 1. jaanuarist 1995 langetati UStG § 4 punkti 16 alapunktis e sätestatud 2/3 alammäär (edaspidi „2/3 alammäär”) 40%-le.

7 UStG § 4 punktis 18 kasutatud mõiste „sotsiaalkindlustus” on defineeritud maksuseadustiku (Abgabenordnung, *Bundesgesetzblatt* 1976, I osa, lk 613; ja *BGBI.* 1977, I osa, lk 269) § 66 lõikes 2 järgmiselt:

„Sotsiaalkindlustus on abi või kaitset vajavate inimeste plaanipärane kaitsmine üldsuse huvides, mitte kasumi teenimiseks. See kaitse võib hõlmata tervise, väärtushinnangute, hariduse ja majandusliku olukorra kaitset ning selle eesmärk on teatud olukorda ära hoida või heastada.”

8 1993. aasta UStG rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, edaspidi „UStDV”) §-s 23 on loetletud 11 ühendust, mida peetakse ametlikult sotsiaalkindlustusasutusena tunnustatud organisatsioonideks UStG § 4 punkti 18 tähenduses.

### Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 I. Zimmermann on diplomeeritud meditsiiniõde ja 1992. aastal töötas ta sotsiaalabikeskuse hoolekandeüksuse juhatajana. Samaaegselt selle tegevusega hooldas ta alates 1993. aasta algusest vabakutselisena üksikuid patsiente ja 1. juunil 1993 registreeris ta ennast ambulatoorsete hooldusteenuste osutajana. Pärast 27. augustil 1993 esitatud taotlust lubas haigekassa 1. oktoobril 1993 tal osutada koduõendusteenuseid. 1993. ja 1994. aasta käibedeklaratsioonides käsitas ta enda tehtud tehinguid UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel käibemaksuvabade tehingutena.

10 Finanzamt leidis 1999. aastal, et I. Zimmermann oli koos oma töötajatega 1993. aastal osutanud hoolekandeteenuseid ühtekokku 76 isikule, kellest 52 (68%) tasusid talle teenuste eest ise, saamata hüvitist riiklikust sotsiaalkindlustussüsteemist. Seetõttu keeldus Finanzamt UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel kaebuse esitaja poolt 1993. aastal osutatud teenuseid käibemaksust vabastamast.

11 Finanzamt leidis, et kõnealuse sätte kohaselt peaks ravi- ja ravimikulud vähemalt 2/3 juhtudest olema täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus. Finanzamt keeldus UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel käibemaksust vabastamast ka kaebuse esitaja poolt 1994. aastal osutatud teenuseid, põhjendusel et see säte hõlmab üksnes olukorda eelmisel kalendriaastal. Finanzamt leidis samas, et UStG § 4 punktis 14 sätestatud maksuvabastust võib kohaldada I. Zimmermanni poolt osutatud raviteenustele. Oma 27. aprilli 1999. aasta otsuses pidas Finanzamt selliste teenuste osakaaluks ühte kolmandikku.

12 Pärast seda, kui kaebuse esitaja vaie jäeti rahuldamata, esitas ta nimetatud otsuste peale kaebuse Finanzgericht'ile. Menetluse käigus esitas ta kohtule Berliini linna tervishoiu-, sotsiaalabi- ja tarbijakaitseameti 19. oktoobri 2005. aasta tõendi, mille kohaselt oli I. Zimmermann esiteks osutanud, vähemalt alates 1988. aastast, samu teenuseid ja tegelnud sama tegevusalaga nagu hoolekandetasutused (sotsiaalkeskused), mis kuuluvad Berliini vabatahtlike sotsiaalkindlustusasutuste liitu (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege), ja teiseks on I. Zimmermann ja tema ettevõtte sotsiaalõigusnormide alusel käsitatav heategevana tunnustatud organisatsioonina.

13 Finanzgericht rahuldab kaebuse põhiosas. Ta tõi põhjenduseks selle, et I. Zimmermanni poolt 1993. aastal kuni 1. oktoobrini osutatud teenused on UStG § 4 punkti 14 esimese lause kohaselt maksust vabastatud osas, milles need hõlmavad raviteenuseid. Finanzgerichti hinnangul oli nende teenuste osakaal 75%.

14 Finanzgerichti arvates võib I. Zimmermann nõuda UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel käibemaksuvabastust ajavahemiku osas, mis kulgeb 1. oktoobrist 1993 kuni 31. detsembrini 1994. See kohus on seisukohal, et selles ajavahemikus osutati vähemalt 2/3 teenustest isikutele, kelle ravi- ja ravimikulud hüvitas täielikult või suures osas seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus. Samuti tuleb Finanzgerichti arvates UStG § 4 punkti 16 alapunkti e tõlgendada direktiiviga kooskõlas nii, et asjassepuutuv on üksnes periood pärast 1993. aasta septembrit.

15 Finanzamt nõuab kassatsioonkaebuses, et Bundesfinanzhof tühistaks Finanzgerichti otsuse ja jätaks kaebuse rahuldamata, kuna Finanzgericht rahuldab kaebuse nimetatud sätte alusel osas, mis puudutab ajavahemikku 1. oktoobrist 1993 kuni 31. detsembrini 1994. I. Zimmermann nõuab, et kassatsioonkaebus jäetaks rahuldamata.

16 Erinevalt Finanzgerichtist leiab Bundesfinanzhof, et UStG § 4 punkti 16 alapunktis e sätestatud tingimused ei ole täidetud. Sellegipoolest jääb nimetatud kohtu arvates küsitavaks see, kas 2/3 alammäär võib põhineda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktil g või sama artikli lõike 2 punktil a. Lisaks ei kinnitanud Euroopa Kohus 8. juuni 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-

106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123) sõnaselgelt UStG § 4 punkti 16 alapunktis c sätestatud tingimust, mille kohaselt peab eelmisel aastal olema saavutatud 40% alammäär. Lisaks on käesolevas asjas ebaselge käibemaksu neutraalsuse põhimõtte sisu.

17 Nimelt ei oma UStG § 4 punktis 18 – mis kuulub kohaldamisele 11-le UStDV §-s 23 loetletud organisatsioonile, mis pakuvad I. Zimmermanni osutatavatele teenustele sarnaseid, kui mitte nendega identseid teenuseid – sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel tähtsust see, et ravi- ja ravimikulud on vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus. Selles küsimuses ei ole vaja arvesse võtta ka eelmise kalendriaasta olukorda.

18 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti g ja/või lõike 2 punkti a kohaselt on liikmesriigi seadusandjal lubatud kehtestada haigetele ja hooldust vajavatele isikutele osutatavate ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamisele tingimus, mille kohaselt neid teenuseid osutanud organisatsiooni puhul „on eelneval kalendriaastal ravi- ja ravimikulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus” ([UStG] § 4 punkti 16 alapunkt e)?

2. Kas lähtuvalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest mõjutab vastust sellele küsimusele asjaolu, et liikmesriigi seadusandja käsitab samu teenuseid muudel tingimustel maksuvabana juhul, kui neid osutavad ametlikult sotsiaalkindlustusasutusena tunnustatud vabatahtlike organisatsioonid või solidaarsusliitude liikmeks olevad vabatahtlikkudel põhinevad heategevad juriidilised isikud, isikute ühendused ja varakogumid ([UStG] § 4 punkt 18)?”

### **Eelotsuse küsimused**

19 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g ja/või lõike 2 punktiga a, tõlgendatuna neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes, on vastuolus see, et äriettevõtja poolt osutatud ambulatoorsete hooldusteenuste maksuvabastusele kehtib selline tingimus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt peavad eelneval kalendriaastal ravi- ja ravimikulud vähemalt 2/3 juhtudest olema täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus (edaspidi „põhikohtuasjas käsitletav tingimus”), eelkõige juhul, kui see tingimus ei kuulu kohaldamisele kõigile seda liiki teenuse osutajatele.

20 Eelotsusetaotlusest nähtub, et UStG põhjenduste kohaselt on selle seaduse nii § 4 punkti 16 alapunkti e kui ka § 4 punkti 18 eesmärk üle võtta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g.

21 Viimati nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse teenustele ja kaubale, mis on esiteks „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud” ja mida teiseks „osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid”.

22 Lisaks tuleneb kuuendat direktiivi käsitlevast väljakujunenud kohtupraktikast, et artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada täht-tähelelt. Siiski peab nende tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ja pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Niisiis ei tähenda tähttähelise tõlgendamise reegel seda, et kuuenda direktiivi artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid võib tõlgendada nii, et nende

kavandatud toime kaob (vt selle kohta eelkõige 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-445/05: Haderer, EKL 2007, lk I-4841, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika; 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed, EKL 2009, lk I-11079, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-262/08: CopyGene, EKL 2010, lk I-5053, punkt 26).

23 Euroopa Kohus on UStG § 4 punkti 16 vanemat redaktsiooni käsitlevas kohtuasjas juba määranud, et üldhooldus- ja koduhooldusteenused, mida osutab ambulatoorseid hooldusteenuseid pakkuv asutus füüsilist abi ja majapidamisabi vajavatele isikutele, kujutavad endast otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses (vt 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler, EKL 2002, lk I-6833, punktid 8, 17, 44 ja 61).

24 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selles, et I. Zimmermanni osutatud ambulatoorseid hooldusteenuseid saab pidada „otsest hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud” teenusteks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses. Siseriiklikul kohtul tuleb seda küsimust analüüsides lähtuda käesoleva kohtuotsuse punktides 22 ja 23 viidatud kohtupraktikast.

25 Kohtutoimikust, eeskätt Saksamaa valitsuse seisukohtadest nähtub, et põhikohtuasjas käsitletav tingimus puudutab muude organisatsioonide kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g viidatud avalik-õiguslike organisatsioonide „heategeva organisatsioonina” tunnustamist.

26 Viimasena nimetatud säte ei täpsusta niisuguse tunnustamise tingimusi ega korda neid (26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 49). Seega tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi õiguses kehtestada eeskirjad, mille kohaselt võib neid organisatsioone selliselt tunnustada. Antud küsimuses on liikmesriikidel kaalutusõigus (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 54; Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 49 ja 51, ning 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Stichting Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I-1385, punkt 23).

27 Niisiis annab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt a liikmesriikidele õiguse kohaldada muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele selle artikli lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse andmisel ühte või mitut lõike 2 punktis a sätestatud tingimust. Neid valikulisi tingimusi võivad liikmesriigid selle maksuvabastuse andmisel kohaldada omal äranägemisel ja täiendavate tingimustena (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 38 ja 50; L.u.P., punkt 43, ja 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I-4793, punkt 45).

28 Järelikult tuleb põhikohtuasjas peamiselt kindlaks teha see, kas organisatsiooni heategevana tunnustamisel kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses pidas Saksamaa Liitvabariik kinni talle antud kaalutusõiguse piiridest (vt analoogia alusel ka eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 55).

29 Selles küsimuses väidab Saksamaa valitsus, et Saksamaa Liitvabariigil on õigus näha ette, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide heategevana tunnustamist kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse andmisel reguleerivad ammendavalt siseriiklikud maksuõigusnormid, andmata ametiasutustele selles küsimuses kaalutusõigust.

30 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lubab tõepoolest vastu võtta muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide heategevana tunnustamise tingimusi ja korda käsitlevaid siseriiklikke õigusnorme (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 50).

31 Siiski tuleneb Euroopa kohtu praktikast, et selleks, et teha kindlaks, millist organisatsiooni võib tunnustada „heategevana” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses ja selle kohaldamisel, tuleb siseriiklikel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja siseriiklike kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit. Nende tegurite hulka võivad kuuluda erinormide olemasolu – olgu need riiklikud või piirkondlikud, õigus- või haldusnormid või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormid –, üldise huvi avaldamine asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi sama tegevusalaga tegelevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kügler, punktid 57 ja 58, ning Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 53; samuti analoogia alusel 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier, EKL 2003, lk I-12911, punktid 72 ja 73; eespool viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 53, ja eespool viidatud kohtuotsus CopyGene, punktid 65 ja 71).

32 Lisaks võib maksukohustuslane tugineda siseriiklikus kohtus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastusele selleks, et vaidlustada nimetatud sättega vastuolus olevat siseriiklikku õigusnormi. Sellisel juhul tuleb liikmesriigi kohtul kõiki asjassepuutuvaid tegureid arvesse võttes kindlaks teha, kas maksukohustuslane on heategevana tunnustatud organisatsioon selle sätte tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 61).

33 Seega juhul, kui maksukohustuslane vaidlustab organisatsiooni heategevana tunnustamise kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses või sellisena tunnustamata jätmise, tuleb siseriiklikel kohtutel kontrollida, kas pädevad asutused on liidu õigust järgides kinni pidanud selle artikliga antud kaalutusõiguse piiridest, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest, mis käibemaksuvaldkonnas seisneb neutraalse maksustamise põhimõttest (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 56; kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 52 ja 54, ning kohtuotsus L.u.P., punkt 48).

34 Käesolevas asjas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kõigepealt teada, kas kuuenda direktiiviga on kooskõlas põhikohtuasjas käsitletava tingimuse kaks tegurit, ehk esiteks 2/3 alammäär ja teiseks asjaolu, et seda, kas nimetatud tingimus on täidetud, peab nimetatud kohtu tõlgenduse kohaselt tingimata hindama eelmise kalendriaasta olukorrast lähtudes (edaspidi „kohustus võtta arvesse üksnes eelmist kalendriaastat”).

35 Esiteks, mis puudutab 2/3 alammäära, siis tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika kohaselt asjaolu, et asjaomaste teenuste hinna tasub tegelikult suures osas haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon, on tegur, mida võib arvesse võtta selle väljaselgitamisel, millised on organisatsioonid, mida tuleb tunnustada „heategevate organisatsioonidena” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses ja selle kohaldamisel.

36 Sellistel asjaoludel on Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastusega seoses juba sisuliselt otsustanud, et liikmesriik, kes nõuab, et selle sätte kohaldamise eeldusena peavad eraõiguslike laboratooriumidena tunnustamiseks olema kõnealuste laboratooriumide tehtavatest meditsiinilistest analüüsides vähemalt 40% mõeldud sotsiaalkindlustusasutuses kindlustatud isikutele, ei ole ületanud talle nimetatud sättega antud kaalutusõigust (vt eespool viidatud kohtuotsus L.u.P., punktid 53 ja 54).

37 Analoogselt tuleb nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kohaldamisel analüüsida sellist 2/3 alammäära nõuet, nagu on arutusel põhikohtuasjas. Nimelt on niisuguse alammäära nõue kooskõlas ka vajadusega tunnustada selle sätte kohaldamisel organisatsioone heategevana. Samuti ei ületa liikmesriik, nõudes – ka põhikohtuasjas käsitletava tingimuse näol –,

et asjaomaste ambulatoorsete hooldusteenustega seotud kulud on vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiastutus, põhimõtteliselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g antud kaalutusõigust.

38 Teiseks, mis puudutab kohustust võtta arvesse üksnes eelmist kalendriaastat, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas see kohustus võib põhineda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhataval lausel, mille kohaselt tuleb arvesse võtta eeskätt selles lõikes ette nähtud maksuvabastuste „arusaadavat” kohaldamist.

39 Kuigi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastuse tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei või need tingimused mõjutada ette nähtud maksuvabastuse sisu määramist (vt eelkõige 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker, EKL 1982, lk 53, punkt 32; eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 24, ja 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory, EKL 2006, lk I-12121, punkt 26).

40 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul vajadusel hinnata, kas olukorras, kus organisatsioon peab vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktikale olema asjaomase tegevuse algusest peale tunnustatud „heategevana” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses, on kohustuse võtta arvesse üksnes eelmist kalendriaastat tagajärg see, et nimetatud tegevuse esimesel aastal või isegi kahel esimesel aastal on teenuse osutaja heategevana tunnustamine automaatselt ja vältimatult välistatud.

41 Kui kohustusel võtta arvesse üksnes eelmist kalendriaastat on niisugune tagajärg, ei saa seda põhjendada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatava lausega.

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teiseks teada, milline mõju on põhikohtuasjas neutraalse maksustamise põhimõttel, kui UStG § 4 punkti 18 – mis kuulub kohaldamisele ainult UStDV §-s 23 loetletud 11-le organisatsioonile – rakendamisel ei kehti põhikohtuasjas käsitletav tingimus niisuguste teenuste osutamisele nagu I. Zimmermanni teenused.

43 Nimelt tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 22 ja 33 viidatud kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel nõuab neutraalse maksustamise põhimõtte sisuliselt seda, et kõiki muid organisatsioone peale avalik-õiguslike organisatsioonide koheldakse võrdselt nende tunnustamisel sarnaste teenuste osutamiseks (vt analoogia alusel kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ka eespool viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 50, ja CopyGene, punkt 71).

44 Saksamaa valitsus leiab, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g eriomases kontekstis on tegemist võrdse kohtlemisega organisatsioonide heategevuslikuna tunnustamisel, mille eesmärk on võrdsustada viimased avalik-õiguslike organisatsioonidega. Sellest vaatenurgast lähtudes ei saa neutraalse maksustamise põhimõtet Saksamaa valitsuse arvates tõlgendada nii, et ühesuguse sisuga teenuseid tuleb maksustada ühtemoodi, vaid nii, et ühesugustele maksukohustuslastele kehtestatakse maksuvabastuse saamiseks samad tingimused.

45 See valitsus väidab, et põhikohtuasjas käsitletava tingimuse, sealhulgas eeskätt 2/3 alammäära eesmärk on tagada, et asjaomane teenuse osutaja on tegelikult heategev organisatsioon ja et teda koheldakse võrdselt avalik-õiguslike organisatsioonidega. Selle valitsuse sõnul ei kohtle Saksa õigus – kuna UStG § 4 punkt 18, erinevalt selle paragrahvi punktist 16, hõlmab üksnes mittetulunduslikke juriidilisi isikuid, keda on ametlikult heategevana tunnustatud –



ühesuguseid maksukohustuslasi erinevalt, vaid kehtestab üksnes erinevad tingimused selliste erinevate maksukohustuslaste heategevana tunnustamisele, kes on nii sisuliselt kui õiguslikult erinevas olukorras.

46 Neis küsimustes tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõttele omistatakse käibemaksuvaldkonnas teistsugune tähendus.

47 Esiteks, meenutades, et kuuenda direktiiviga ette nähtud mahaarvamise aluste eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust, on Euroopa Kohus leidnud, et ühine käibemaksusüsteem tagab maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse valdkonnas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Denmark, EKL 2009, lk I-10567, punkt 27, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings, EKL 2010, lk I-13805, punkt 38).

48 Teiseks tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt eelkõige 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis, EKL 2005, lk I-1131, punkt 24, ja 10. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10: Rank Group, EKL 2011, lk I-10947, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Neutraalse maksustamise põhimõtte on käesolevas asjas asjassepuutuv just selles tähenduses. Nimelt, nagu nähtub käeoleva kohtuotsuse punktis 22 viidatud kohtupraktikast, tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste tõlgendamisel kohaldada neutraalse maksustamise põhimõtet paralleelselt põhimõttega, mille kohaselt tuleb neid maksuvabastusi tõlgendada täht-tähelt (vt selle kohta ka 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank, punkt 45).

50 Selles küsimuses tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõtte, mille näol on tegemist võrdsuse põhimõtte erilise väljendusega liidu teiseses õiguses ja eriomases maksustamise valdkonnas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus NCC Construction Denmark, punkt 44), ei ole esmase õiguse norm, mis võimaldab kindlaks määrata kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuse kehtivust. See ei võimalda ühetimõistetava sätte puudumisel sellise maksuvabastuse kohaldamisala ka laiendada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused VDP Dental Laboratory, punktid 35–37, ja Deutsche Bank, punkt 45).

51 Nimelt on avalikes huvides tegutsemine, mis tuleb käibemaksust vabastada – nii tegevus, mida liikmesriigid võivad maksust vabastada, kui ka tegevus, mida nad maksust vabastada ei või –, ja liikmesriikide kehtestatud tingimused, millele see tegevus peab maksuvabastuse saamiseks vastama, konkreetsetel määratletud kuuenda direktiivi artikli 13 A osas (vt 3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00: Hoffmann, EKL 2003, lk I-2921, punkt 38, ja 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-253/07: Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, EKL 2008, lk I-7821, punkt 38).

52 Seega ei ole neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus näiteks see, kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse andmiseks ei ole vaja avalik-õiguslikku organisatsiooni heategevana tunnustada, samas kui sellise tunnustamise nõue kehtib muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele.

53 Nimelt, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 43 ja 52, ei nõua neutraalse maksustamise põhimõtte kuuenda direktiivi artikli 13 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse

kohaldamisel seda, et organisatsiooni heategevana tunnustamisel koheldaks võrdselt avalik-õiguslikke organisatsioone, vaid et võrdselt koheldaks kõiki muid organisatsioone üksteise suhtes.

54 Ent nagu Saksamaa valitsus Euroopa Kohtu istungil märkis, on need organisatsioonid, mis kuuluvad UStG § 4 punkti 18 kohaldamisalasse ja mis on ammendavalt loetletud UStDV §-s 23, mitte avalik-õiguslikud, vaid eraõiguslikud organisatsioonid sarnaselt maksukohustuslastele, kelle suhtes kuulub kohaldamisele põhikohtuasjas käsitletav tingimus.

55 On tõsi, nagu sisuliselt väidab Saksamaa valitsus, et neutraalse maksustamise põhimõtte kui sellisega ei ole vastuolus, kui organisatsioonile, mille eesmärk on – nagu põhikohtuasja kaebuse esitajal – süstemaatiliselt kasumit teenida, keeldutakse andmast selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastust, lähtudes direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a esimeses taandes antud õigusest.

56 Siiski ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud teabest kuidagi, et Saksamaa Liitvabariik oleks põhikohtuasjas käsitletava tingimuse kehtestamisega nimetatud õigust kasutanud. Vastupidi, näib, et see tingimus nõuab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel just tulundusettevõtete heategevana tunnustamist.

57 Lisaks on Euroopa Kohus käesoleva kohtuotsuse punktis 22 esitatud tõlgendamisreeglitest lähtudes (vt eelkõige 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-473/08: Eulitz, EKL 2010, lk I-907, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika) juba sedastanud seoses mõistega „heategevana tunnustatud organisatsioonid” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses, et see mõiste on põhimõtteliselt piisavalt lai, et hõlmata ka kasumit taotlevaid füüsilisi isikuid ja eraõiguslikke ühinguid (vt 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punkt 17; eespool viidatud kohtuotsus Hoffmann, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 35 ja 47, ja 17. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-492/08: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2010, lk I-5471, punktid 36 ja 37).

58 Neil asjaoludel ei või siseriiklikud õigusnormid kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse rakendamisel kehtestada oluliselt erinevaid tingimusi ühelt poolt tulunduslikele ühingutele ja teiselt poolt mittetulunduslikele juriidilistele isikutele, mis kuuluvad UStG § 4 punkti 18 kohaldamisalasse.

59 Järelikult on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g, tõlgendatuna neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt, vastuolus selline tingimus nagu 2/3 alammäär, kui seda kohaldatakse organisatsiooni „heategevana” tunnustamisel selle sätte tähenduses sisuliselt samasuguste teenuste osutamiseks teatud eraõiguslikele maksukohustuslastele, mitte aga teistele maksukohustuslastele.

60 Selleks et eelotsusetaotluse esitanud kohtule täielikku vastust anda, olgu meenutatud, et tal tuleb kõigist tema menetluses oleva vaidluse konkreetsetest asjaoludest lähtudes võtta arvesse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b sätestatud nõudeid.

61 Niisiis, sõltumata sellest, kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g raames väljendit „otsest seotud”, tuleb meenutada, et selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimene taane kehtestab igal juhul maksuvabastusele tingimuse, et teenuste osutamine või kauba tarnimine peab olema maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsus Stichting Kinderopvang Enschede, punkt 25). Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kindlaks teha, kas kõik I. Zimmermanni osutatud teenused on selle sätte tähenduses maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Horizon College, punktid 38–41).

62 Lisaks ei anta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b teise taande kohaselt teenuste osutamisel või kauba tarnimisel selle artikli lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastust, kui teenuste osutamise või kaubatarnete põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.

63 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g, tõlgendatuna neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt, on vastuolus see, et äriettevõtjate poolt osutatud ambulatoorsete hooldusteenuste käibemaksust vabastamisele kehtib selline tingimus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt peab hoolekandeteenuste kulud eelneval kalendriaastal olema vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus, kui see tingimus ei taga võrdset kohtlemist muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide heategevana tunnustamisel selle sätte tähenduses.

### **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g, tõlgendatuna neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt, on vastuolus see, et äriettevõtjate poolt osutatud ambulatoorsete hooldusteenuste käibemaksust vabastamisele kehtib selline tingimus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt peab hoolekandeteenuste kulud eelneval kalendriaastal olema vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus, kui see tingimus ei taga võrdset kohtlemist muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide heategevana tunnustamisel selle sätte tähenduses.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.