

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

20. november 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt f – Maksuvabastused – Teenused, mida osutavad isikute sõltumatud ühendused – Teenused, mida osutatakse liikmetele ja isikutele, kes ei ole liikmed

Kohtuasjas C-400/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus, Belgia) 19. aprilli 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. juunil 2018, menetluses

Infohos

versus

Belgische Staat,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud P. G. Xuereb (ettekandja), T. von Danwitz, C. Vajda ja A. Kumin,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Infohos, esindaja: *avocat* F. Soetaert,
- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa ja J. Marques,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja W. Roels,

olles 11. juuli 2019. 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 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A osa lõike 1 punkti f.

2 Taotlus on esitatud Infohosi ja Belgische Staati (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksu ümberarvutamisega aastatel 2002–2004.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Võttes aga arvesse kuupäevi, mil põhikohtuasja asjaolud aset leidsid, on kõnealuses kohtuasjas kohaldatav kuues direktiiv.

4 Kuuenda direktiivi põhjendustes 9 ja 11 on sätestatud:

„maksubaas tuleb ühtlustada nii, et ühenduse maksumäära kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi;

[...]

koostada tuleks ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil“.

5 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestas:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

6 Kuuenda direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil“ sätestas:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

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

[...]

f) teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutamist;

[...]“.

7 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f vastab direktiivi 2006/112 artiklile 131 ja artikli 132 lõike 1 punktile f.

Belgia õigus

8 Käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punkt 1 *bis* sätestas põhikohtuasja asjaolude aset leidmise ajal kehtinud redaktsioonis, et käibemaksust on vabastatud „teenused, mida osutavad oma liikmetele isikute sõltumatud ühendused, mille tegevus on käesoleva artikli alusel maksust vabastatud või millega seoses ei ole nad maksukohustuslased, kui need teenused on selleks tegevuseks otseselt vajalikud ja kui need ühendused nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel, et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonusi; maksuvabastuse kohaldamise tingimused määrab kindlaks kuningas“.

9 Kuninga 5. juuli 1991. aasta määruse nr 43, mis käsitleb selliste teenuste käibemaksust vabastamist, mida osutavad oma liikmetele isikute sõltumatud ühendused (koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten, *Belgisch Staatsblad*, 6.8.1991, lk 17215), artikkel 2 sätestas:

„Teenused, mida osutavad isikute sõltumatud ühendused vastavalt artiklile 1 oma liikmetele, on maksust vabastatud, kui:

1° ühenduse tegevus seisneb üksnes teenuste osutamises otseselt oma liikmetele, ning nende kõigi tegevus hõlmab toiminguid, mis on seadustiku artikli 44 alusel käibemaksust vabastatud või mille puhul ei ole nad maksukohustuslased“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 Infohos on haiglatele IT-teenuste osutamisega tegelev ühendus. Ta osutab haiglatele mõeldud IT-teenuseid nii neile haiglatele, mis on tema liikmed, kui ka neile haiglatele, mis ei ole tema liikmed.

11 5. septembril 2000 sõlmis ta äriühinguga IHC-Group NV koostöölepingu, et arendada ühiselt Infohosi tellimusel uusi või uudseid tarkvararakendusi haiglade jaoks, kes on tema liikmed.

12 Infohos ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud põhjusel, et tema hinnangul ei saa teda sellisena käsitada käibemaksuseadustiku artikli 6 alusel või vähemalt oli tal õigus selle seadustiku artikli 44 lõike 2 punktis 1 *bis* sätestatud maksuvabastusele.

13 Maksuhalduri poolt 20. aprillil 2005 läbi viidud kontrolli tulemusel leidis viimane, et teenused, mida osutasid vastastikku Infohos ja IHC-Group, peavad olema käibemaksuga maksustatavad. Lisaks leidis maksuhaldur, et maksustatavate tehingute tegemine isikutega, kes ei ole liikmed, toob kaasa selle, et ka Infohosi liikmete huvides tehtavad tehingud tuleb maksustada käibemaksuga, mistõttu Infohos ei saa enam olla teenuste puhul, mida ta osutab oma liikmetele, käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punkti 1 *bis* alusel käibemaksust vabastatud.

14 Maksuhaldur koostas 13. detsembril 2005 nende rikkumiste kohta protokollid ja väljastas seejärel maksekäsu, mis pöörati täitmisele.

15 Infohos vaidlustas selle maksekäsu 22. mail 2007 rechtbank van eerste aanleg Brugges (Brugge esimese astme kohus, Belgia), palus kaebuse tunnistada vastuvõetavaks ja põhjendatuks ning sellest tulenevalt maksekäsu täitmine peatada ning teha otsus, et need summad ei kuulu tasumisele; teise võimalusena palus ta anda korraldus määratud sanktsioonid tühistada või vähemalt neid märkimisväärselt vähendada, tagastada kõik maksekäsu alusel sisse nõutud summad koos viivitusintressiga ning mõista kohtukulud välja Belgia riigilt.

16 Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Brugge esimese astme kohus) leidis oma 23. veebruari 2009. aasta otsuses, et käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktis 1 *bis* sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingimused ei ole täidetud ja et Infohos peab tasuma käibemaksu kõikidelt teenustelt, mida ta on osutanud nii oma liikmetele kui ka isikutele, kes ei ole tema liikmed.

17 Infohos esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse hof van beroep te Gentile (Genti apellatsioonikohus, Belgia).

18 Nimetatud kohus leidis 21. septembri 2010. aasta otsuses, et Infohos ei saa tugineda käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktile 1 *bis*, kuna käibemaksuvabastuse kohaldamine moonutaks konkurentsi. Lisaks otsustas ta, et Infohos, kes on käibemaksuseadustiku artikli 46 tähenduses segamaksukohustuslane, võis põhjendatult esitada Belgia riigi vastu tagasimaksmisnõude.

19 Maksuhaldur esitas seejärel kassatsioonkaebuse Hof van Cassatiele (Belgia kassatsioonikohus).

20 Nimetatud kohus tühistas 31. oktoobri 2014. aasta otsusega hof van beroep te Genti (Genti apellatsioonikohus) otsuse põhjendusel, et on vastuoluline otsustada ühelt poolt, et kaebaja ei saa tugineda käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktile 1 *bis* ning et teda tuleb seega käsitada täieliku maksukohustuslasena, ning teisalt, et Infohos võib tugineda segamaksukohustuslase staatusele.

21 Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) suunas asja edasi hof van beroep Antwerpenile (Antwerpeni apellatsioonikohus, Belgia).

22 Viimati nimetatud kohus leidis 20. septembri 2016. aasta otsuses, et Infohos ei saa tugineda käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktis 1 *bis* ette nähtud maksuvabastusele, kuna ta osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed.

23 Infohos esitas selle kohtuotsuse peale Hof van Cassatiele (Belgia kassatsioonikohus) kassatsioonkaebuse, väites muu hulgas, et kuninga määruse nr 43 artikli 2 lõikes 1 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamise tingimus, mille kohaselt võib isikute sõltumatu ühendus teenuseid osutada ainult oma liikmetele, ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud ning seetõttu on riigisisene õigusnorm viimati nimetatud sättega vastuolus.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Hof van Beroep te Antwerpen (Antwerpeni apellatsioonikohus) leidis, et kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f ja konkreetselt selles õigusnormis sätestatud tingimust – mille kohaselt peab isikute sõltumatu ühendus nõudma oma liikmetelt, et nad hüvitaksid täpselt ainult oma osa ühistest kuludest – tõlgendada kitsalt, välistaks see võimaluse, et ühendus osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole liikmed. Hof van beroep te Antwerpen (Antwerpeni apellatsioonikohus) tõdes samuti, et kuna Infohos ei piirdunud teenuste osutamisega oma liikmetele, vaid et ta turustas rakendustarkvara ka kolmandatele isikutele, siis ei saa ta nõuda kogu oma tegevuse maksust vabastamist.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul saab selliselt esitatud vaidlustuse lahendada üksnes kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tõlgendamise teel.

26 Neil asjaoludel otsustas Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti f (nüüd [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punkt f) tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel kehtestada nimetatud sättes ette nähtud

maksuvabastuse kohaldamiseks ainuõigusliku tingimuse, mille tulemusel peab sõltumatu ühendus, kes osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole selle ühenduse liikmed, tasuma täies ulatuses käibemaksu ka teenustelt, mida ta osutab oma liikmetele?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune riigisisene õigusnorm, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles seatakse käibemaksuvabastuse saamine sõltuvusse tingimusest, et isikute sõltumatu ühendus osutab teenuseid üksnes oma liikmetele, mille tõttu peab selline ühendus, mis osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, tasuma täies ulatuses käibemaksu ka teenustelt, mida ta osutab oma liikmetele.

28 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaselt vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata isikute sõltumatud ühendused oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need ühendused nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusest et selline maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist.

29 Selles osas tuleneb kuuenda direktiivi üheksandast ja üheteistkümnendast põhjendusest, et direktiivi eesmärk on käibemaksubaasi ühtlustamine ja et käibemaksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mida – nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud – tuleb vaadelda selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis (11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Lisaks selgub väljakujunenud kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Siiski peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Nimelt ei tähenda kitsa tõlgendamise nõue seda, et artiklis 13 loetletud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada nii, et nende toime kaob. Euroopa Kohtu praktika eesmärk ei ole sellise tõlgenduse andmine, mis muudaks viidatud maksuvabastuste kohaldamise praktikas peaaegu võimatuks (11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnastust, siis, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, puudutab selles sättes ette nähtud maksuvabastus teenuseid, mida isikute sõltumatu ühendus osutab oma liikmetele. Seevastu ei nähtu sellest sõnastusest, et need teenused, mida sellised ühendused osutavad oma liikmetele, jäävad nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja, kui need ühendused osutavad teenuseid ka isikutele, kes ei ole nende liikmed.

32 Seega, kuigi selle sätte kohaselt saab maksuvabastust anda üksnes teenuste puhul, mida isikute sõltumatud ühendused osutavad oma liikmetele, ei saa selle sõnastusest järeldada, et seda saab kohaldada üksnes siis, kui need ühendused on kohustatud osutama teenuseid ainult oma liikmetele.

33 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel võtta arvesse mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa sätte on (3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland jt, C?197/18, EU:C:2019:824, punkt 48).

34 Seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kontekstiga tuleb rõhutada, et direktiivi artikli 13 A osa pealkiri on „Maksuvabastus teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ ja see asub nimetatud direktiivi X jaotises, mis käsitleb maksuvabastusi. Niisugune pealkiri näitab, et direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid neid isikute sõltumatuid ühendusi, mille liikmete tegevus toimub avalikes huvides (vt selle kohta 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 44).

35 Ent see kontekst ei too välja asjaolusid, millest nähtuks, et see maksuvabastus piirdub üksnes isikute sõltumatute ühendustega, kes osutavad teenuseid ainult oma liikmetele.

36 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f eesmärki, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selle sätte eesmärk on kehtestada käibemaksuvabastus, millega hoitakse ära teatud teenuseid osutava isiku käibemaksuga maksustamine siis, kui ta teeb teiste kutsealal tegutsevate isikutega koostööd ühise struktuuri vahendusel, mis on võtnud enda kanda nimetatud teenuste teostumiseks vajaliku tegevuse (11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

37 Seega tuleb asuda seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sätete kui terviku eesmärk on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, selleks et muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, punkt 30, ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, punkt 28).

38 Põhikohtuasjas kõne all oleva riigisisese sätte kohaselt keeldutakse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastusest alati teenuste puhul, mida osutab oma liikmetele isikute sõltumatu ühendus, kui viimased osutavad koos käibemaksuga maksustatavate teenustega teenuseid ka nendele isikutele, kes ei ole tema liikmed.

39 Kuigi selline isikute sõltumatu ühendus nagu Infohos osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, aitavad teenused, mida ta osutab oma liikmetele, siiski otseselt kaasa selles sättes nimetatud avalikes huvides tegutsemisele. Ent isikute sõltumatu ühenduse poolt osutatavad teenused kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kui need aitavad otseselt kaasa kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 nimetatud avalikes huvides tegutsemisele.

40 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et kui keelduda sõltumatule isikute ühendusele, mis vastab kõigile kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f kehtestatud tingimustele, selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest ainuüksi põhjusel, et ta osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, tähendaks see kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamisala piiramist, mis välistab käibemaksuvabastuse saamise teenuste puhul, mida isikute

sõltumatud ühendused on oma liikmetele osutanud, kuigi selle sätte kohaldamisala niisugune piiramine ei ole kooskõlas selle direktiivi eesmärgiga, mis on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 36 (vt analoogia alusel 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punktid 36 ja 37).

41 Selle sätte kohaldamine teenustele, mida isikute sõltumatu ühendus osutab vahetult oma liikmetele, kelle tegevus peab olema maksust vabastatud või mille puhul nad ei ole maksukohustuslased, on seega kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f eesmärgiga, kuna see eesmärk ei takista niisugusel ühendusel osutamast teenuseid isikutele, kes ei ole tema liikmed.

42 Tegelikult on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaselt maksust vabastatud üksnes isikute sõltumatu ühenduse liikmetele osutatud teenused, kui neid teenuseid osutatakse eesmärkide raames, milleks sõltumatu ühendus on moodustatud, ja nende pakkumine on seega kooskõlas ühenduse eesmärkidega (vt selle kohta 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 39). Selles osas tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas Infohosi osutatud teenused vastavad kõigile kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud tingimustele.

43 Seevastu ei saa nendele isikutele osutatud teenuste suhtes, kes ei ole tema liikmed, seda maksuvabastust kohaldada ja need teenused on käibemaksuga endiselt maksustatavad. Seega, kuna niisugused teenused ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse, nõuab direktiivi artikli 2 lõige 1, et kõnealused teenused, mida liikmesriigi territooriumil osutab tasu eest maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kuuluvad käibemaksuga maksustamisele.

44 Seega, arvestades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnastust ja eesmärki, ei kehti selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse puhul tingimus, et asjaomaseid teenuseid tuleb pakkuda üksnes konkreetse isikute sõltumatu ühenduse liikmetele.

45 Belgia valitsus väidab, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga f vastuolus, kuna nende õigusnormide eesmärk on vältida igasugust konkurentsimoonutust vastavalt selles sättes ette nähtud tingimusele.

46 Tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaselt kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust tingimusel, et see ei põhjusta konkurentsi moonutamist.

47 Euroopa Kohus on selle kohta juba sedastanud, et käibemaksuvabastus ise on see, mis ei või tekitada konkurentsimoonutusi, ja seda turul, kus konkurentsi igal juhul mõjutab sellise ettevõtja olemasolu, kes osutab teenuseid oma liikmetele ja kellel on kasumi taotlemine keelatud. Seega asjaolu, et ettevõtjate ühenduse teenused on maksust vabastatud, mitte aga asjaolu, et see ühendus vastab teistele kõnealuse sätte tingimustele, on see, mis peab põhjustama konkurentsimoonutusi, et maksuvabastuse kohaldamisest saaks keelduda (20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punkt 58).

48 Nii on Euroopa Kohus leidnud, et käibemaksuvabastuse andmisest tuleb keelduda, kui esineb tegelik oht, et maksuvabastus üksi, vahetult või tulevikus toob kaasa konkurentsi moonutamise (20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punkt 64).

49 Selleks, et kindlaks teha, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine konkreetse tegevuse puhul võib põhjustada konkurentsi

moonutamist, võib liikmesriigi seadusandja mõistagi kehtestada õigusnormid, mis on pädevate asutuste jaoks hõlpsasti hallatavad ja kontrollitavad (vt selle kohta 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 65).

50 Samas ei võimalda konkurentsimoонutuste puudumist nõudev tingimus, mis on selles sättes ette nähtud, maksuvabastuse kohaldamisala üldisel viisil piirata (vt selle kohta 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 67).

51 Ent just sellise mõjuga on põhikohtuasjas kõne all olev riigisisene õigusnorm, mis kehtestab konkurentsimoонutuse esinemise üldise eelduse ja üldiselt piirab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala, jättes käibemaksuvabastuse kohaldamisalast välja teenused, mida isikute sõltumatud ühendused osutavad oma liikmetele, kui nad osutavad teenuseid ka isikutele, kes ei ole nende liikmed, olgugi et viimati nimetatud teenused ei kuulu maksuvabastuse kohaldamisalasse ja on seega käibemaksuga maksustatavad, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 43.

52 Lisaks väidab Belgia valitsus, et põhikohtuasjas käsitletav riigisisene õigusnorm võimaldab ära hoida mis tahes maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

53 Siinkohal piisab, kui märkida, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastusele tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei mõjuta need tingimused vaadeldud maksuvabastuse sisu määratlemist (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 39). Ent just selline mõju on põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud tingimustel, mis näevad isikute sõltumatu ühenduse puhul, kes osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, ette üldise ja ümberlückkamatu eelduse, et tegemist on maksustamise vältimise, kuritarvituse või maksudest kõrvalehoidumisega, selgitamata täpselt, mis liiki kuritarvitusi, maksustamise vältimist või maksudest kõrvalehoidumist soovitakse nende õigusnormidega ära hoida.

54 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune riigisisene õigusnorm, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles seatakse käibemaksuvabastuse saamine sõltuvusse tingimusest, et isikute sõltumatu ühendus osutab teenuseid üksnes oma liikmetele, mille tõttu peab selline ühendus, mis osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, tasuma täies ulatuses käibemaksu ka teenustelt, mida ta osutab oma liikmetele.

Kohtukulud

55 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 kulud, 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 punkti f tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune riigisisene õigusnorm, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles seatakse käibemaksuvabastuse saamine sõltuvusse tingimusest, et isikute sõltumatu ühendus osutab teenuseid üksnes oma liikmetele, mille tõttu peab selline ühendus, mis osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, tasuma täies ulatuses

käibemaksu ka teenustelt, mida ta osutab oma liikmetele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.