

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. september 2017(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt f – Nende teenuste maksuvabastus, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele – Piiramine sõltumatute rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud arvul kutsealadel

Kohtuasjas C-616/15,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 20. novembril 2015 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung, B. R. Killmann ja R. Lyal,

hageja,

versus

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: T. Henze, J. Möller ja K. Petersen,

kostja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, C. Vajda (ettekandja), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik X. Lopez Bancalari,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. veebruari 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 5. aprilli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagiavalduses palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik piiras käibemaksuvabastust ainult selliste sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud arvul kutsealadel, siis on ta rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punktist f tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

2 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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; edaspidi „kuues direktiiv“) on alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2006/112. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 5 sätestas:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse nimetatud organeid maksukohustuslasena seoses D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

[...]“.

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa sätestas:

„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;

[...]“.

4 Selle direktiivi artikli 28 lõiked 3 ja 4 nägid ette:

„3. Lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil võivad liikmesriigid:

a) jätkata artikli 13 või 15 kohaselt maksust vabastatud tehingute maksustamist, mis on nimetatud käesoleva direktiivi E lisas;

[...]

4. Üleminekuperiood kestab esialgu viis aastat alates 1. jaanuarist 1978. Nõukogu vaatab hiljemalt kuus kuud enne nimetatud perioodi lõppu ning edaspidi nii sageli kui tarvis komisjoni aruande põhjal läbi olukorra seoses lõikes 3 sätestatud eranditega ning teeb komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälsel otsuse mõningate või kõigi nimetatud erandite kaotamise kohta.“

5 Direktiivi E lisa „Artikli 28 lõike 3 A osas nimetatud tehingud“ nägi ette:

[...]

„3. Artikli 13 A osa lõike 1 punktis f nimetatud tehingud, välja arvatud meditsiini- ja abipersonaliorganisatsioonide tehingud;

[...]“.

Kaheksateistkümnes direktiiv 89/465/EMÜ

6 Nõukogu 18. juuli 1989. aasta kaheksateistkümnenda direktiivi 89/465/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – teatavate kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28 lõikes 3 sätestatud erandite kaotamine (EÜT 1989, L 226, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 138) artikkel 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Direktiivi 77/388/EMÜ muudetakse järgmiselt.

1) Alates 1. jaanuarist 1990 jäetakse E lisast välja punktides 1, 3–6, 8, 9, 10, 12, 13 ja 14 osutatud tehingud.

[...]“.

Direktiiv 2006/112

7 Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimene ja teine lõik sätestavad:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.“

8 Direktiivi 2006/112 IX jaotise „Maksuvabastused“ 1. peatükis „Üldsätted“ paiknev artikkel 131 sätestab:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

9 Direktiivi 2006/112 IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ paikneva artikli 132 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) riiklike postiteenistuste poolt teenuste, välja arvatud reisijateveo? ja telekommunikatsiooniteenuste, osutamine ja nendega seotud kaubatarned;

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes

tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini? või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused;

- c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;
- d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne;
- e) hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid;
- 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;
- g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

[...]

- i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

[...]

- m) otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;
- n) teatavate kultuuriteenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne avalik-õiguslike organisatsioonide või asjaomases liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt;

[...]“.

10 Direktiivi 2006/112 artikli 133 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:

[...]

- d) asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.“

11 Direktiivi 2006/112 artikkel 135, mis asub IX jaotise 3. peatükis „Muude tegevuste maksuvabastused“, näeb lõikes 1 ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kindlustus- ja edasikindlustustehingud, sealhulgas nendega seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid;

[...]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

e) seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud kollektsooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus;

[...]“.

Saksa õigus

12 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) 2. peatükis „Maksuvabastus ja maksu tagasimaksmine“ paiknev § 4 annab nende teenuste loetelu, mis on käibemaksust vabastatud. UStG vaidlusalustele asjaoludele kohaldatava redaktsiooni § 4 punkti 14 alusel on maksust vabastatud:

„a) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt, arsti, hambaarsti, terapeuti, füsioterapeuti, ämmaemanda või muu sarnase meditsiini valdkonnaga seotud tegevus. Esimest lauset ei kohaldata hambaproteeside [...] ega ortodontiliste aparaatide [...] tarnimisele ega parandamisele, kui ettevõtja valmistas või parandas neid enda ettevõttes;

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi, sealhulgas diagnoosimine, arstlik läbivaatus, ennetusravi, rehabilitatsioon, sünnitusabi ja hooldusravi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid [...];

[...]

d) muud teenused, mida osutavad rühmad, mille liikmed tegutsevad punktis a osutatud kutsealadel või kuuluvad punktis b osutatud asutuste koosseisu, oma liikmetele, kui need teenused on otseselt vajalikud punktis a või punktis b osutatud tegevusaladel tegutsemiseks ja need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest;

[...]“.

Kohtueelne menetlus

13 Komisjon tegi 23. novembri 2009. aasta märgukirjaga Saksamaa Liitvabariigile teatavaks, miks ta kahtleb, kas liikmesriigi õiguse normid, mis käsitlevad nende teenuste käibemaksust vabastamist, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, on liidu õigusega kooskõlas.

14 Komisjon tõi selles kirjas esile, et Saksa õigus piirab seda maksuvabastust üksnes selliste sõltumatute isikute rühmade osutatud teenustega, mille liikmed on tervishoiutöötajad või tegutsevad tervishoiu kutsealal, samas kui direktiiv 2006/112 ei piira maksuvabastust kindlaksmääratud kutsealade kategooriatega, vaid annab maksuvabastuse kõigile isikute

rühmadele, kui need on käibemaksust vabastatud või kui neil ei teki maksukohustust seoses tegevusega, mida nad teostavad. Seetõttu leidis komisjon, et käibemaksu käsitlev Saksa õigus ei ole kooskõlas liidu õiguse nende eesmärkidega, mis on seatud direktiiviga 2006/112.

15 Saksamaa Liitvabariik vastas märgukirjale 22. märtsi 2010. aasta kirjaga. Ta kinnitas selles kirjas, et asjasse puutuvate Saksa õigusnormidega on sõltumatute isikute rühmade osutatud teenused tõepoolest maksust vabastatud üksnes siis, kui nende liikmed on arstid või arstikutsega sarnase kutseala esindajad või haiglad või haiglatega sarnased asutused. Ta teatas, et selline piirang on põhjendatud sellega, et liikmesriigi seadusandja on pädev määratlema, millise kategooria kutsealad võivad kõnealuse maksuvabastuse saada, tekitamata konkurentsi moonutamist. Liikmesriigi sõnul on Saksamaa seadusandja pärast asja läbivaatamist asunud seisukohale, et kõnealune maksuvabastus on põhjendatud üksnes juhul, kui see puudutab tervishoiuvaldkonda.

16 Komisjon saatis 7. aprillil 2011 Saksamaa Liitvabariigile põhjendatud arvamuse. Komisjon teatas selles arvamuses, et ta kahtleb liikmesriigi väites, mille kohaselt võib kõnealuse maksuvabastuse konkurentsi moonutamise vältimiseks anda ainult seoses tervishoiutöö või sellel kutsealal tegutsemisega. Institutsiooni sõnul tuleneb liidu seadusandlikust menetlusest, et direktiiviga 2006/112 on seatud konkreetne eesmärk laiendada maksuvabastust rühmadele, kuhu kuuluvad muu kategooria isikud. Lisaks väitis komisjon, et Saksamaa kohtud oleksid mitmel juhul pidanud selle maksuvabastuse kohaldamisala laiendama muu kategooria kutsealadele peale nende, mida on loetletud käibemaksu käsitlevates Saksa õigusnormides.

17 Ühtlasi märkis komisjon, et ta ei mõista, millistele asjaoludele tuginedes Saksa seadusandja leidis, et juhul, kui ta lisaks maksust juba vabastatud tervishoiu kutsealadele laiendaks kõnealust maksuvabastust riigi kõigile majandusharudele, moonutaks see kehtvalt konkurentsi. Institutsiooni hinnangul ei tohiks seadusandja hinnata võimalikku konkurentsi moonutamist üldistest kaalutlustest lähtuvalt. Ta leiab hoopis, et kõnealune maksuvabastus tuleks jätta andmata üksnes juhul, kui on reaalne oht, et see võib iseenesest põhjustada kohe või tulevikus konkurentsimoonutusi.

18 Saksamaa Liitvabariik vastas põhjendatud arvamusele 6. juuni 2011. aasta kirjaga. Liikmesriik juhtis selles kirjas esiteks tähelepanu kõnealust maksuvabastust puudutava sätte asukohale direktiivis 2006/112: see asub peatükis, mis käsitleb maksuvabastusi teatavate tegevuste puhul avalikes huvides. Ta järeldas siit, et seda maksuvabastust ei saa laiendada kogu majandustegevusele.

19 Teiseks märkis Saksamaa Liitvabariik, et asjaomase sätte ülevõtmisel siseriiklikku õigusesse võeti arvesse just nimelt konkurentsi moonutamise keeldu, piirates maksuvabastust teatava kategooria kutsealadega, mis kuuluvad tervishoiu valdkonda. Selles osas rõhutas liikmesriik, et Saksa seadusandja leidis, et maksuvabastus on põhjendatud üksnes tervishoiu kutseala rühmade puhul, kui võtta arvesse, et sellega seonduval tegevusalal sõltumatud teenuseosutajad ei tegutse.

20 Kolmandaks tõi liikmesriik esile, et komisjon ei ole määratlenud, millise kategooria kutsealad on Saksa õiguses ebaõigesti maksuvabastuse kohaldamisalast välja jäetud.

21 Seetõttu lükkas Saksamaa Liitvabariik tagasi komisjoni nõude võtta kõik vajalikud meetmed, et järgida põhistatud arvamust.

22 Kuna käibemaksu käsitlevate Saksa õigusnormidega on käibemaksuvabastus jätkuvalt piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas, siis otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

Hagi

Poolte argumendid

23 Komisjon toob esile, et vaidlusalune Saksa seadusesäte, nimelt UStG § 4 punkt 14, piirab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust teenustega, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsevad piiratud arvul kutsealadel, mis on sisuliselt piiratud tervishoiu valdkonnaga. Komisjoni arvates on see piirang vastuolus nimetatud artikli 132 lõike 1 punktiga f.

24 Esiteks leiab komisjon, et seadus ei ole kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamisalaga, mis ei ole piiratud teenustega, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsevad teatud kindla kategooria kutsealadel.

25 Komisjoni sõnul ei ole selles sättes ette nähtud maksuvabastus piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides, vaid hõlmab kõiki sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmete tegevus on käibemaksust vabastatud. Institutsioon lisab, et kuigi see maksuvabastus hõlmab üksnes sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides, ei ole selle kohaldamisala siiski piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas, nagu näeb ette vaidlusalune Saksa seadus.

26 Komisjon leiab, et tema tõlgendust direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamisala küsimuses kinnitavad selle sätte sõnastus, sellega seatud eesmärk ja ajalooline taust, samuti 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Taksatorringen (C-78/01, EU:C:2003:621), milles Euroopa Kohus kohaldas kõnealust maksuvabastust teenustele, mida osutas kindlustusandjate rühm.

27 Komisjoni sõnul ei saa ainuüksi see asjaolu, et peatükk, kus direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt f paikneb, kannab pealkirja „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, väärata selle sätte ühemõttelist sõnastust. Selle peatüki pealkiri on tingitud redigeerimisel tehtud hooletusveast, mis on seletatav sellega, et algne ettepanek kuuenda direktiivi vastuvõtmiseks nägi ette vaidlusaluse maksuvabastuse piiramise meditsiinitöötajate või parameedikute sõltumatute isikute rühmadega.

28 Teiseks leiab komisjon, et asjasse puutuvat Saksa õigusnormi ei saa põhjendada viitega direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud tingimusele, mis nõuab konkurentsi moonutamise puudumist.

29 Institutsiooni sõnul saab konkrentsimoonutuste esinemist või puudumist kaaluda ainult konkreetse juhtumi asjaolusid arvestades. On võimatu anda üldist hinnangut konkrentsimoonutuste esinemisele teenuste puhul, mida osutavad kindla kutseala esindajad, ja teenuste puhul, mida osutab sõltumatu isikute rühm, kes on nendega otseselt seotud. Järelikult see, et seadusandja viib selle kontrolli kõiki kutsealasid täielikult hõlmates kategooriate lõikes ise läbi, nagu tegi Saksa seadusandja, on vastuolus direktiivi 2006/112 täieliku kohaldamisega.

30 Saksamaa Liitvabariik väidab esiteks, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastusest ja asukohast selles direktiivis, samuti selle sätte ajaloolisest taustast ja sellega seatud

eesmärkidest nähtub, et vaidlusaluse maksuvabastuse isikuline kohaldamisala on piiratud isikute rühmadega, kes tegutsevad teatavatel tegevusaladel, mis on avalikes huvides.

31 Saksamaa Liitvabariik toob kõigepealt sätte sõnastust ja asukohta arvestades esile, et maksuvabastus paikneb direktiivi 2006/112 artiklis 132, mis kuulub direktiivi 2. peatükki pealkirjaga „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Seetõttu saab direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus hõlmata üksnes neid teenuseid, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides.

32 Täpsemalt on liikmesriik seisukohal, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav ainult neile sõltumatutele isikute rühmadele, mille liikmed tegutsevad mõnel direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktides b–e nimetatud tegevusalal, mida on mainitud enne artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust ja mis puudutavad tervishoiu valdkonda. Kui see ei oleks nii, oleks seadusandja paigutanud selle maksuvabastuse direktiivi 2006/112 artikli 132 lõppu või isegi eri artiklisse.

33 Tõlgendust, mille kohaselt vaidlusalune maksuvabastus puudutab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktides b–e nimetatud tegevust, kinnitab see, kuidas Euroopa Kohus kasutas mõistet „kutsealal tegutsev isik“, kui ta tõlgendas seda maksuvabastust 11. detsembri 2008. aasta otsuses Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37). Direktiivis 2006/112 on mõistet „kutsealane tegevus“ kasutatud peamiselt meditsiinierialade kontekstis.

34 Seejärel väidab Saksamaa Liitvabariik, et tema argumente kinnitab ajalooline taust, mille oludes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt f vastu võeti. Sellega seoses toob ta eelkõige esile, et kuuenda direktiivi esimeses redaktsioonis oli selle direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti a ja E lisa punkti 3 koostoimes seatud eesmärk tagada, et artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust kohaldataks teenustele, mida osutavad meditsiinitöötajate või parameedikute sõltumatud isikute rühmad, samas kui liikmesriigid võivad kuni 31. detsembrini 1989 jätkata muud liiki sõltumatute isikute rühmade osutatavate sarnaste teenuste maksustamist. Selle võimaluse kaotamine alates 1. jaanuarist 1990 ei muutnud kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisala, vaid selle mõte oli pigem kaotada teatavad praktilist laadi raskused väljaspool käibemaksusüsteemi.

35 Teiseks on Saksamaa Liitvabariik seisukohal, et asjasse puutuv Saksa seadus on põhjendatud, arvestades tingimust, mille kohaselt vaidlusalust maksuvabastust kohaldatakse vaid siis, kui see ei saa tekitada konkurentsi moonutamist. Ta väidab, et erinevalt sellest, mida kinnitab komisjon, võib liikmesriigi seadusandja kutsealade kategooriate lõikes hinnata konkurentsi moonutamise ohtu, mis teatava kategooria kutsealade juures esineb, ja seega piirata maksuvabastust mõnega neist kategooriatest.

36 Siinkohal juhib liikmesriik tähelepanu, et see tingimus ei ole oma sisult piisavalt selge ega tingimusteta ja vajab seega täpsustamist riigi tasandil. Nimetatud tingimuse hindamist ei saa anda maksuasutuste pädevusse, kuna selle saab läbi viia üksnes keerukate majandusanalüüside põhjal iga tegevusvaldkonna kohta.

37 Selles kontekstis toob Saksamaa Liitvabariik esile, et Euroopa Kohtu praktikast, eelkõige 16. septembri 2008. aasta kohtuotsusest Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505, punktid 35 ja 36), nähtub, et konkrentsimoonutuste puudumise tingimust, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1, mis on analoogne direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud tingimusega, võib hinnata liikmesriigi seadusandja.

38 Saksamaa Liitvabariik lisab, et ELTL artikli 258 alusel liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluses peab komisjon tõendama väidetavat liikmesriigi kohustuste rikkumist ning

esitama Euroopa Kohtule vajalikud tõendid, mis võimaldaksid kohtul rikkumist tuvastada. See institutsioon ei ole aga tõendanud, et sõltumatu isikute rühma oma liikmetele osutatud teenuste maksust vabastamine ei tooks kaasa konkurentsi moonutamist neis valdkondades, mis ei ole UStG's viidatud kutsealadega hõlmatud.

Euroopa Kohtu hinnang

39 Sissejuhatuseks olgu mainitud, et komisjoni hakis on viidatud üksnes sellele, et Saksamaa Liitvabariik piirab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamist rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud arvul kutsealadel.

40 Seega tuleb esmalt kontrollida, milline on direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f isikuline kohaldamisala, ja teiseks anda hinnang selles sättes ette nähtud konkurentsimoonutuste puudumise tingimuse kohta.

Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamisala

41 Seoses direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamisalaga seisneb komisjoni peamine väide selles, et selles sättes osutatud maksuvabastus ei ole piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides, vaid hõlmab kõiki sõltumatute isikute rühmi, mille liikmete tegevus on käibemaksust vabastatud, seega ka rühmi, mille liikmed tegelevad majandustegevusega panganduse ja kindlustuse valdkondades. Institutsioon väidab teise võimalusena, et kuigi see maksuvabastus hõlmab üksnes sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides, ei ole selle kohaldamisala siiski piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonna kutsealadel, nagu näeb ette vaidlusalune Saksa seadus.

42 Sellega seoses olgu märgitud, et selle sätte sõnastus, mis osutab sõltumatute isikute rühma liikmete tegevusele, mis on käibemaksust vabastatud, ei võimalda välistada, et maksuvabastust võiks kohaldada kõigi sõltumatute isikute rühmade suhtes, mille liikmete tegevus on käibemaksust vabastatud.

43 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel aga arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusakti eesmäärke, mille osaks säte on (kohtuotsused, 26.4.2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, punkt 22, ja 4.4.2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f konteksti käsitledes tuleb rõhutada, et see säte paikneb direktiivi IX jaotise 2. peatükis, mille pealkiri on „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Pealkiri näitab, et nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus hõlmab ainult neid sõltumatute isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides.

45 Seda tõlgendust kinnitab ka direktiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ struktuur. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt f ei asu nimelt selle jaotise 1. peatükis, mille pealkiri on „Üldsätted“, vaid hoopis 2. peatükis. Lisaks tehakse nimetatud jaotises vahet 2. peatüki ja 3. peatüki vahel, mille pealkirjad on vastavalt „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ ja „Muude tegevuste maksuvabastused“, mis näitab, et 2. peatükis teatavate tegevuste puhul avalikes huvides ette nähtud normid ei ole kohaldatavad muude tegevuste suhtes, mida käsitleb 3. peatükk.

46 Ent 3. peatükis on artikli 135 lõike 1 punktis a sätestatud „kindlustus? ja edasikindlustustehingute“ maksuvabastus, samuti punktides d ja e sätestatud finantsteenuste

valdkonna teatavate tehingute maksuvabastus, milleks on nimelt „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega [...] seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“ ja „seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“. Direktiivi 2006/112 üldisest ülesehitusest ilmneb seega, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata kindlustuse ja edasikindlustuse valdkonna tehingutele ega finantsteenuste valdkonna tehingutele, ning et teenused, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsevad neis valdkondades, selle maksuvabastuse kohaldamisalasse järelikult ei kuulu.

47 Mis puutub direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärki, siis olgu märgitud, et direktiivi 2006/112 artikli 132 kõigi sätete mõte on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, eesmärgiga muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (kohtuotsus, 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Sõltumatu isikute rühma osutatud teenused kuuluvad seega direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kui need teenused aitavad otseselt teostada direktiivi artiklis 132 nimetatud tegevust avalikes huvides (vt analoogia alusel kohtuotsus, 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punktid 31–33).

49 Lisaks olgu märgitud, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste kohaldamisala tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt selle kohta kohtuotsus, 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Sellest ilmneb, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse ei saa kuuluda teenused, mis otseselt ei aita teostada artiklis 132 nimetatud tegevust avalikes huvides, vaid aitavad teostada muud tegevust, mis on maksust vabastatud eelkõige selle direktiivi artikli 135 alusel.

51 Siit järeldub, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus hõlmab üksnes neid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad selles artiklis nimetatud tegevusaladel, mis on avalikes huvides. Seetõttu tuleb tagasi lükata komisjoni peamine väide, mille kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala ei ole piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides.

52 Selles osas tuleb selgitada, et erinevalt käesolevas kohtuasjas tehtavast ei lahendanud Euroopa Kohus 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) küsimust, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f (mis vastab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile f) ette nähtud maksuvabastus oli piiratud teenustega, mida osutasid sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsesid tegevusaladel, mis on avalikes huvides.

53 Sellegipoolest tuleb tagasi lükata Saksamaa Liitvabariigi argumendid, mille kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus on piiratud sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas.

54 Esiteks ainuüksi asjaolu, et sõltumatuid isikute rühmi puudutav maksuvabastus on ette nähtud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f, ei võimalda järeldada, et see maksuvabastus on kohaldatav ainult neile sõltumatutele isikute rühmadele, mille liikmed tegutsevad mõnel

direktiivi artikli 132 lõike 1 punktides b–e nimetatud tegevusalal, mida on mainitud enne artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud tegevusi ja mis puudutab tervishoiu valdkonda.

55 Maksuvabastuses on nimelt osutatud „käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatutele isikute rühmadele“. Lisaks tervishoiu valdkonna tehingutele käsitleb direktiiv 2006/112 aga ka muid maksust vabastatud tehinguid avalikes huvides, näiteks hoolekande ja sotsiaalkindlustuse, hariduse, spordi või kultuuriga seotud tehingud, mis on ette nähtud vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktides g, i, m ja n.

56 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse eesmärk on ära hoida 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 (vt selle kohta kohtuotsus, 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

57 Ent vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa Liitvabariik, see, et Euroopa Kohus kasutas kõnealuse maksuvabastuse tõlgendamise käigus mõistet „kutsealal tegutsev isik“, ei kinnita tema argumente, mille kohaselt maksuvabastus hõlmab ainult neid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas. Direktiivi 2006/112 artiklis 132 on nimelt mõisteid „töötajad“ või „kutseala“ kasutatud ainult vastavalt selle artikli lõike 1 punktis c ja lõike 1 punktis e ning nende mõistete kasutamine ei võimalda seega järeldada, et direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus hõlmab ainult neid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas.

58 Kolmandaks ei saa direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f ettevalmistavate materjalide põhjal järeldada, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus on piiratud tervishoiu valdkonnaga. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f koostoimes artikli 28 lõike 3 punktiga a ja E lisaga nägi varem tõesti ette võimaluse piirata kõnealust maksuvabastust meditsiinitöötajate või parameedikute sõltumatute isikute rühmadega.

59 Asjaolu, et kuues direktiiv nägi ette erandi sellest maksuvabastusest üksnes meditsiinitöötajatest või parameedikutest erinevale sõltumatutele isikute rühmadele, näitab siiski – erinevalt sellest, mida väidab Saksamaa Liitvabariik –, et sellesama maksuvabastuse kohaldamisala hõlmab ka neid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmed tegutsevad mujal kui tervisevaldkonnas. Võimalus teha erandit kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastusest on igal juhul alates 1. jaanuarist 1990 tühistatud kaheksateistkümnenda direktiivi 89/465 artikliga 1. Sellest järeldub, et vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa Liitvabariik, ei ole see maksuvabastus piiratud meditsiinitöötajate või parameedikute sõltumatute isikute rühmadega.

60 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb nõustuda väitega, mille komisjon esitas teise võimalusena ja mille kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala ei ole piiratud nende sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad ainult tervishoiu valdkonda kuuluvatel kutsealadel, nagu näeb ette vaidlusalune Saksa seadus.

Konkurentsimoонutuste puudumise tingimus

61 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastusest tulenevalt kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust tingimusel, et see ei põhjusta konkurentsimoонutamist.

62 Saksamaa Liitvabariigi sõnul on liikmesriigi seadusandja pädev kindlaks määrama need

tegevusalad, mille puhul võib anda vaidlusaluse maksuvabastuse, põhjustamata konkurentsimoонutamist. Käesoleval juhul on Saksa seadusandja leidnud, et maksuvabastus on põhjendatud üksnes nende sõltumatute isikute rühmade puhul, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas.

63 Seetõttu tuleks analüüsida küsimust, kas liikmesriik võib konkurentsimoонutuste puudumist nõudvast tingimusest lähtuvalt riigisisese seadusega piirata tegevusalasid, millega hõlmatud tegevusele kohaldatakse direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust.

64 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et liikmesriigid ei ole kohustatud seda tingimust oma siseriiklikusse õigusesse täht-tähelt üle võtma (vt analoogia alusel, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 5, kohtuotsus, 17.10.1989, *Comune di Carpaneto Piacentino jt*, 231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punkt 23).

65 Pealegi selleks, et kindlaks teha, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine konkreetse tegevuse puhul võib põhjustada konkurentsimoонutamist, võib liikmesriigi seadusandja mõistagi kehtestada õigusnormid, mis on pädevate asutuste jaoks hõlpsasti hallatavad ja kontrollitavad (vt analoogia alusel kohtuotsus, 24.2.2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 33). Liikmesriigid võivad nimelt direktiivi 2006/112 artikli 131 alusel seada maksuvabastuse andmisele tingimusi, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine. Nende tingimustega ei saa siiski määratleda selle direktiiviga ette nähtud maksuvabastuste sisu (vt selle kohta kohtuotsused, 21.3.2013, *komisjon vs. Prantsusmaa*, C-197/12, ei avaldata, EU:C:2013:202 punkt 31, ja 25.2.2016, *komisjon vs. Madalmaad*, C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punktid 28 ja 29).

66 Kuid just selline toime on vaidlusalusel Saksa seadusel, millega liikmesriigi seadusandja välistas kõik teenused, mida osutavad sõltumatud isikute rühmad, mille liikmed tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides, peale nende sõltumatute isikute rühmade, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas.

67 Vastupidi sellele, mida väitis Saksamaa Liitvabariik, ei tulene 16. septembri 2008. aasta kohtuotsusest *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505), et konkurentsimoонutuste puudumist nõudva tingimuse hindamine võimaldaks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust üldiselt seaduse tasandil piirata. Euroopa Kohus on selles otsuses tõlgendanud ühte teist sätet, nimelt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku, mille kohaselt avalik-õiguslikke organisatsioone tuli käsitada maksukohustuslastena niivõrd, kuivõrd neile maksukohustuse kohaldamata jätmine toonuks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Selles kontekstis selgitas Euroopa Kohus nimetatud otsuse punktis 40, et avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamine käibemaksuga selle sätte alusel tuleneb antud tegevuse kui sellise teostamisest sõltumata asjaolust, kas nimetatud organisatsioonid kohtavad kohaliku turu tasandil, kus nad tegutsevad, konkurentsi või mitte. Siit ei tulene aga, et konkurentsimoонutuste puudumist nõudev tingimus, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f, lubab selle maksuvabastuse kohaldamisala üldisel viisil piirata.

68 Nagu Saksamaa Liitvabariik esile tõi, võib konkurentsimoонutuste puudumist nõudva tingimuse hindamine osutada keeruliseks. Samas ei ole ta täpsustanud, miks selle keerulise küsimusega peab tegelema riigi seadusandja, välistades sellele tingimusele tuginedes üldisel viisil teatavad tegevused, mis on avalikes huvides.

69 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 119 ja 120, nõuavad Saksa õigusaktid sõltumatute isikute rühmade puhul, mille liikmed tegutsevad tervishoiu valdkonnas, selle tingimuse hindamist maksuhalduri poolt üksikjuhtude kaupa. See näitab, et Saksamaa Liitvabariik arvab ka

ise, et selline hindamine maksuhalduri poolt on tervishoiu valdkonnas võimalik. Ta ei ole aga selgitanud, mille poolest konkurentsimoонutuste puudumist nõudva tingimuse hindamine muudes valdkondades peale tervishoiu oleks teistsugune.

70 Samuti tuleb tagasi lükata Saksamaa Liitvabariigi argumendid, mille kohaselt komisjon ei ole täitnud temal lasuvat tõendamiskoormist. Nagu liikmesriik Euroopa Kohtu istungil möönis, küsimus, kas liikmesriigi seadusandjal on lubatud konkurentsimoонutuste puudumist nõudvast tingimusest lähtuvalt piirata tegevusvaldkondi, milles vaidlusalust maksuvabastust kohaldatakse, on nimelt õiguslik küsimus.

71 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb asuda seisukohale, et komisjoni hagi on põhjendatud.

72 Seega tuleb tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik piiras käibemaksuvabastust selliste sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud arvul kutsealadel, siis on ta rikkunud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktist f tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

73 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Saksamaa Liitvabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Kuna Saksamaa Liitvabariik piiras käibemaksuvabastust selliste sõltumatute isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud arvul kutsealadel, siis on ta rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punktist f tulenevaid kohustusi.**
2. **Mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.