

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

esitatud 22. veebruaril 2005(1)

Kohtuasi C-498/03

Kingscrest Associates Ltd

ja

Montecello Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

(VAT and Duties Tribunal, Londoni (Ühendkuningriik) eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastus – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega ning laste ja noorte kaitsmisega seotud teenused ja kaup – Heategevana tunnustatud organisatsioonid – Tulunduslikud eraasutused – Artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h tõlgendamine

1. Selles eelotsuse küsimuses on Euroopa Kohtul tegemist „heategevana tunnustatud organisatsioonide” mõistega, mida kasutatakse kuuenda käibemaksudirektiivi(2) artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega ning laste ja noorte kaitsmisega seotud teenuste ja kauba soodustamiseks kehtestatud maksuvabastuste kohaldamisala määratlemiseks.(3)

2. VAT and Duties Tribunalil (käibemaksu ja aktsiisimaksude alal pädev Ühendkuningriigi kohtuorgan) on hetkel käsil kohtuasi, milles vaieldakse, kas hooldekodude pidamine isikuühingu (*partnership*) tegevuses on maksustatav. Ta esitab kolm küsimust, millest vaid teine väärrib käsitlemist suulises menetluses, sest vastavalt kodukorra artikli 104 lõikele 3 oleks esimesele ja viimasele neist olnud võimalik vastata tunduvalt kiiremini, arvestades, et vastused tulenevad selgelt kohtupraktikast.

I. Tõlgendatavad ühenduse õigusnormid

3. Kuuenda direktiivi X jaotis reguleerib maksuvabastust. Artiklis 13 käsitletakse riigi territooriumil teostatavate toimingutega seonduvate teenuste hulgas teatavaid avalikes huvides osutatavaid teenuseid (A osa lõige 1), sealhulgas:

„[...]”

g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused ja kaup,[(4)] mida osutavad

või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

h) otseselt laste ja noorte kaitsmisega seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

[...].

4. Viidatud õigusakti sama A osa lõike 2 punktis a on lubatud, et eraõiguslike organisatsioonide puhul eeldab maksuvabastuse andmine ühe või mitme järgmise tingimuse täitmist:

„– 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.”

II. Põhikohtuasja asjaolud ja siseriiklik õigus

5. Äriühingud Kingscrest Associates Limited ja Montecello Limited asutasid 22. aprillil 1997. aastal isikuühingu (*partnership*) nimetusega „Kingscrest Residential Care Homes” (edaspidi „Kingscrest”), et tulunduslikult majandada nelja vanadekodu ja kahte lastekodu, mis on registreeritud vastavalt Registered Homes Act 1984 (registreeritud hooldusasutuste seadus) ja Children Act 1989 (lastekaitse seadus) alusel. Alates 1. aprillist 2002, mil jõustus Care Standards Act 2000 (hooldusnormide seadus, millega tunnistati kehtetuks kaks varasemat seadust), registreeriti need kuus hoolduskeskust selles valdkonnas pädevas hooldusnormide riiklikus komisjonis National Care Standards Commission.

6. Charities Act 1993 (1993. aasta seadus heategevusorganisatsioonide kohta) määratleb artiklis 96 heategevusorganisatsioonidena iga heategevuslikul eesmärgil (*charitable purposes*) loodud iseseisva õigusvõimega või õigusvõimeta asutust, mida kontrollib High Court. Vastavalt artiklile 97 määratletakse kõnesolev eesmärk „Inglismaa ja Walesi seaduste kohaselt”.(5)

7. Enne 21. märtsi 2002 vabastati Value Added Tax Acti 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus) lisa 9 grupi 7 punkti 9 alusel käibemaksust eespool nimetatud heategevate asutuste või avalik-õigusliku organisatsiooni sotsiaalabitoimingud, mille eesmärk ei ole tulu saamine, nii et tol ajal oli Kingscresti tegevus maksustatav, sest selle eesmärk oli tulu saamine.

8. Sellest kuupäevast alates aga muudeti sotsiaal- ja tervisekaitsele kohaldatava käibemaksu määrusega (Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762)) VAT Acti punkti 9 sõnastust selliselt, et enam ei sõltu maksuvabastuse tunnustamine tegevuse mittetulunduslikust iseloomust, isegi kui seda teostab „riiklikult korraldatud” erahooldusasutus.

9. Käesoleva kohtuasja seisukohast on oluline, et grupi 7 märkuse 6 järgi mõistetakse „maksuvabade heategeva iseloomuga teenustena” teenuseid, mis on otseselt seotud „hoolduse, ravi ning nõustamisega parandamaks eakate, haigete, depressiivsete või puuetega isikute füüsilist

või vaimset heaolu”, ning „laste või noorte hoolduse või kaitsega”. Kui aga teenuseid osutab „riiklikult korraldatud” eraorganisatsioon, võetakse arvesse ainult neid teenuseid, mille jaoks see organisatsioon loodi.

10. Samas määratletakse märkuses 8 „riiklikult korraldatud” organisatsioonina akrediteeritud, registreeritud või parlamendi üldise seaduse alusel ministri või muu ametivõimu poolt sellest kohustustest vabastatud organisatsioon.(6)

11. Kingscresti kuulumist sellesse kategooriasse ei vaidlustata, sest ta osutab hoolekandeteenuseid, mis on käibemaksust vabastatud alates 21. märtsist 2002, mille tõttu Commissioners of Customs and Excise (kaudsete maksude haldusasutus) kustutas ta käibemaksukohustuslaste registrist nimetatud kuupäevast alates.

III. Eelotsuse küsimused

12. Kingscrest vaidlustas selle otsuse VAT and Duties Tribunalis, märkides, et tema tegevuse maksuvabaks tunnistamine on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktidega g ja h; kõnesolev kohus esitas enne asja lahendamist Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h esineva väljendi „heategevana” (sõna *charitable*) tähenduse määramisel võib tugineda kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ teistele keeleversioonidele, või peab sellel sõnal olema sama tähendus mis siseriiklikus õiguses?

2. Kui [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h kohaldatakse „heategevana” tunnustatud organisatsioonile, kas see käib siis tulundusliku ühingu kohta, nagu seda on isikuühing Kingscrest Residential Care Homes?

3. Kas [kuuenda] direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h tuleb tõlgendada selliselt, et need annavad liikmesriikidele kaalutusõiguse selle sätte eesmärkide mõttes tunnustada „heategevana” Care Standards Act 2000 (või Registered Homes Act 1984 või Children Act 1989) alusel registreeritud organisatsiooni, mis ei ole avalik-õiguslik organisatsioon ning millel puudub heategeva [*charity*] organisatsiooni staatus asjaomase liikmesriigi siseriikliku õiguse alusel?”

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

13. Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 20 ette nähtud tähtajaks esitasid kirjalikke märkusi Ühendkuningriigi valitsus, Kingscrest ja komisjon, kelle esindajad osalesid 27. jaanuari 2005. aasta kohtuistungil suuliste märkuste esitamisel.

V. Eelotsuse küsimuste analüüs

A. *Eelmärkused: ühenduse käibemaksu „pärispatt”(7)*

14. Võib panna imestama, et ettevõtte, kelle tegevus vabastatakse maksust, ei ole sellega nõus ja taotleb enda maksustamist, aga maksuvabastus tuleb talle kahjuks, sest lõpptarbijaks jäädes ei saa ta maha arvata sisendkäibemaksu oma majandustegevuseks vajalike kaupade ja teenuste ostmisel.

15. Selline olukord mõjutab maksusüsteemi vääristunult, kuna maksukohustuslane, kes on kohustatud maksuvabastust kohaldama, püüab neid negatiivseid tagajärgi oma hindadesse üle kanda, nii et objektiivse maksuvabastusega, mis on mõeldud teatud liiki tegevuse edendamiseks või teatud tööstussektorite soodustamiseks, saadakse taotletavale vastupidine tulemus, kuna „maksusoodustus” muudab majandustehingud kallimaks.

16. Mitte ilmaasjata ei ole mõned autorid seisukohal, et ühise käibemaksusüsteemi maksuvabastused rikuvad maksude üldisuse põhimõtet ja maksu neutraalsust,(8) leides, et selle maksu olemusega oleks paremini kooskõlas vähendatud või koguni minimaalsete maksumäärade kehtestamine, millel oleks lõplikule maksukogumisele sarnased tagajärjed, ilma et häiritaks süsteemi toimimist.(9)

B. Tõlgendamiskriteeriumid. Eelkõige „keelekriteerium” (esimene küsimus)

17. Inglise kohus pöördub Euroopa Kohtu poole esiteks küsimusega, milles on korraga kaks küsitavust, mida mõlemat on kohtupraktikas varem käsitletud. Esimeses küsitakse, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h kasutatud väljendit „heategev” (*charitable*) tuleb mõista siseriikliku õiguse seisukohast või vastavalt ühenduse õiguskorra erivajadustele; juhul, kui vastuses kaldutakse viimase kasuks, puudutab teine oletus võimalust tugineda tõlgendamisel õigusnormi teistele keeleversioonidele.

18. Lahenduse leidmiseks, nagu ma märkisin 12. juuli 2001. aasta ja 25. märtsi 2004. aasta ettepanekutes kohtuasjades CSC Financial Services ja Cimber Air,(10) on kasulik meenutada teatud juriidiliste tehingute käibemaksust vabastamise sätete tõlgendamisel välja kujunenud tavasid.

19. Tookord ma märkisin, et kuna maksustamine on üldreegel, mis on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 2 lõikes 1, tuleb maksuvabastust pidada üldreeglist tehtavaks erandiks, mida tuleb vastavalt kohtupraktikale(11) tõlgendada kitsalt nagu mistahes maksukohustusest vabastamist, ent see nõue ei tähenda seda, et terminid, millega kirjeldatakse maksuvabastusi, jätaksid viimased ilma nende taotletavast eesmärgist.(12)

20. Ma rõhutasin ka neutraalsuse põhimõtte tähtsust ühises käibemaksusüsteemis, mida vabastuste korraga rikutakse, kuivõrd selles ei arvestata maksukohustuse üldist iseloomu kui vahendit konkurentsi kindlustamiseks ühisturul, mistõttu tuleb maksusüsteemi ühtsuse ja sidususe tagamiseks kõikides liikmesriikides kokku leppida, et kuuenda direktiivi X jaotises kasutatakse ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid.

21. Antud juhul on oluline, et kuuenda direktiivi artiklis 13 on esitatud, nagu märgitakse direktiivi üheteistkümnendas põhjenduses, ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil, millest tuleneb, et kõnesolevad maksumeedmed on sõltumatud mõisted, mida tuleb määratleda vastavalt nende struktuurilisele vajadusele, lähtudes Euroopa Liidu õiguskorrast nagu hiljuti meenutati eespool viidatud kohtuotsuses Temco Europe (punkt 16).(13)

22. Järelikult võib artikli 13 sõnastust tõlgendada ainult iga siseriikliku õiguse erikategooriate kaudu, kui sel viisil on antud määratlus, mis tagab sama ulatuse kõikjal ühenduses, aga kui see nii ei ole, tuleb ühenduse õiguse tõhususe tagamiseks kasutada riiklikest süsteemidest eraldi ja sõltumatut allikat. Selleks on nimetatud „keelekriteerium” väga otstarbekas vahend, sest kuivõrd tegemist on mõiste sisu ja selle tunnustamise põhjenduste uurimisega, pidades nõuetekohaselt silmas ühisele käibemaksusüsteemile omasest maksuneutraalsuse põhimõttest kinnipidamist, näib hädavajalik kuuenda direktiivi sõnade mõtte välja selgitamiseks kasutada erinevate keelte

sõnastusi(14).

23. Teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h kasutatud väljendi „heategev” (inglise keeles *charitable*) tähenduse selgitamiseks võib ühtse tõlgenduse saamiseks kasutada teiste ühenduse ametlike keelte versioone, ning et terminile ei tohiks anda siseriiklikust õigusest tulenevat tähendust, kui selle tulemusel võib saada sobimatuid tõlgendusi.

24. Viimati nimetatust lähtuvalt tuleb minna küsimuses esitatust veelgi kaugemale, sest kui tegemist on ühenduse õiguse ühese mõistmise tagamisega, on see Euroopa Kohtu ülesanne, kes teavitab siseriiklikku kohut pärast kõikide erinevate keeleversioonide läbivaatamist, et kui õigusnormis märgitakse „heategevad” organisatsioonid (inglise keeles *organizations recognized as charitable*) viitab see, nagu nimetab komisjon oma kirjelikes märkustes, hoolekandeteenuseid osutavatele struktuuridele.

25. Selline lahendus ei tulene mitte üksnes sellest, et enamikus direktiivi versioonides(15) kasutatakse hispaaniakeelsele *carácter social* lähedasi väljendeid (inglise keeles *social nature*),(16) vaid sellepärast, et see ühtib paremini direktiivi eesmärgiga. Artikli 13 A osa lõiget 1 analüüsides võib näha kavatsust vabastada maksust tehingud, mis on tihedalt seotud sotsiaalsele ja demokraatlikule õigusriigile omaste eesmärkidega(17) ja liigitatakse avalikes huvides teostatavateks tehinguteks ning seonduvad tegevusega, mida avalik võim on traditsiooniliselt edendanud ja hallanud otseselt või vahendaja kaudu (posti-, raadio- ja televisiooni-, tervishoiu-, haridus-, sotsiaalkindlustus-, laste- ja noortekaitseteenused, usuvabadus, kehaline kasvatus ja sport ning ka kultuuri edendamine). Selle taustal näib vaieldamatu, et inglisekeelne väljend *charitable* ei viita heategevale või heasoovlikule tegevusele, mis toob meelde eraviisilise ja omakasupüüdmatu abitegevuse puuduses kannatajate heaks,(18) vaid laiemale, üldsuse huvides tegevusele, mis sisaldab omakasupüüdmatut, aga hõlmab igasugust abipoliitikat väiksemate võimalustega ühiskonnarühmadele.

26. Eespool esitatud kaalutlused aitavad selgitada Ühendkuningriigi kohtu esitatud teisi küsimusi.

C. „Heategev” versus tulu saamise eesmärk? (teine küsimus)

27. Järgmise küsimusega soovitakse välja selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h alusel võib pidada „heategevaks” eraorganisatsiooni, mille eesmärk on tulu saamine.

28. Jaatava vastuse kasuks räägivad kaks argumenti: esimene on teleoloogiline ja teine süstemaatiline.

29. Ei tohiks unustada, nagu ma märkisin oma ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas CSC Financial Services (punkt 18), et maksuvabastused kujutavad endast maksusoodustusi, mis on mõeldud majanduslike stiimulitena, kuid on negatiivse kõrvalmaiguga. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 toob välja objektiivsed kriteeriumid, vabastades vastavatele sektoritele majandusliku tõuke andmiseks maksust teatud toimingud, mis oleks tavaliselt maksustatavad. Maksuvabastus käib seega juriidiliste tehingute ja mitte tehingute teostajate kohta, kuigi viimased saavad selles kasu.(19) Seega, kui püütakse edendada ja soodustada avalike võimude ja „heategevate” organisatsioonide hoolekandeülesandeid, ei ole oluline, kas viimased tegutsevad tulu saamise eesmärgil või mitte. Vastupidine lahendus oleks vastuolus ühise käibemaksusüsteemiga ja rikuks neutraalsuse põhimõtet, kuna annaks võimaluse kohelda erinevalt sarnast majandustegevust vastavalt igas liikmesriigis kohaldatavale õiguskorrale.

30. Komisjoni esitatud struktuuriline selgitus toetab eespool toodud mõttekäiku, tuginedes kahele

argumendile. Esimene on see, et kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 jäetakse tulunduslike ühingute tegevus maksuvabastusest välja, tehakse seda sõnaselgelt, nagu punktides l ja m(20). Teine põhineb sellel, et vastasel korral ei oleks artikli 13 A osa lõike 2 punktis a mõtet, sest kui selles lubatakse liikmesriikidel seada lõike 1 punktides g ja h sätestatud maksuvabastuse eraõiguslikele organisatsioonidele andmise tingimuseks, et nende eesmärk ei või olla süstemaatiliselt kasumit teenida, siis mõõndakse sellega, et see esimene säte hõlmab olukordi, kus taotletakse kasumit.

31. Lahendus, mille ma välja pakun, on kohtupraktikas vaikimisi kinnitust leidnud. Nimelt pärast seda, kui kohtuotsuses Bulthuis-Griffioen(21) selle asja kohta arvamust ei avaldatud ja selles jäeti füüsiliste isikute tegevus maksuvabastusest välja, rõhutades, et selles kontekstis ei ole oluline välja selgitada tulu saamise eesmärgi olemasolu, korrigeeriti seda esialgset suundumust kohtuotsuses Gregg,(22) tunnistades, et punkt g hõlmab ettevõtluses tegevaid eraisikuid, nii et maksuvabastus laieneb ka tulundusliku iseloomuga organisatsioonide hoolekandetegevusele, sest „ettevõtluses tegutsemine” iseenesest eeldab tulusust.(23) Ka kohtuotsuses Hoffmann(24) otsustati, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa kontekstis ei välista äriettevõtte kaubanduslik iseloomu tegevuse toimumist avalikes huvides (punkt 38, lõpus), sest see seisneb kogu ühiskonna hüvangut soosivate tegevusalade edendamises, olenemata teenuse suhtes kehtivast majanduslikust ja juriidilisest korrast.

32. Kokkuvõtteks ei takista asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h kohaldamisalasse kuuluvates valdkondades tegutsevad isikud taotlevad majandusliku tulu saamist, nende pidamist „heategevateks” organisatsioonideks, nii et põhimõtteliselt ei takista miski selle staatuse omistamist ettevõttele nagu Kingscrest.

D. *Liikmesriikide kaalutusõigus eraõigusliku ühingu „heategevana” tunnustamiseks (kolmas küsimus)*

33. Viimase küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas siseriiklikel ametiasutustel on õigus kaaluda selle staatuse andmist muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele. Ühenduse kohtupraktikas on sellele jaatavalt vastatud kahes suhteliselt hiljutises kohtuotsuses: esimene tehti kohtuasjas Kügler(25) ja teine kohtuasjas Dornier(26). Eelotsusetaotluse selle aspekti lahendamiseks piisab nendele kohtuasjadele viitamisest, ent küsimuse esitusviis kätkeb endas, ehkki vaid vihjamisi, kahtlust seoses sellega, kas registreerimine Care Standards Acti 2000 (varem Registered Homes Act 1984 ja Children Act 1989) alusel eeldab selle kaalutusõiguse õiget kasutamist. Seda tuleb täpsustada.

34. Viidatud kohtuotsused ei jätta liikmesriikidele täit vabadust kõnesoleva õiguse kasutamiseks, mille suhtes kehtivad ühenduse põhimõtted, eelkõige võrdse kohtlemise põhimõte (kohtuotsus Kügler, punkt 56), ning seal täpsustatakse veel mitu elementi, nagu maksukohustuslase tegevuse teostamine üldsuse huvides, asjaolu, et teised samu teenuseid osutavad maksumaksjad pälvivad sarnast tunnustamist ja asjaolu, et haigekassa või muud sotsiaalkindlustusasutused kannavad suures osas kõnesolevate teenustega seonduvad kulud (kohtuotsus Kügler, punkt 58, ja kohtuotsus Dornier, punkt 72).

35. Seega tuleks uurida selle mõiste tähendust ja välja tuua kindlad suunised selle kaalutusõiguse ulatuse võimalikult täpselt määratlemiseks, mis annaks eelotsusetaotluse esitanud kohtule võimalikult piiritletud raamistiku siseriikliku õigusakti üle otsustamiseks, mis kuulub tema ainupädevusse.

36. Kõigepealt tuleks meenutada, et käibemaksu ja konkreetsemalt objektiivsete maksuvabastuste valdkonnas ei või maksuhaldurid oma voli kasutada viisil, mis on kokkusobimatu maksu neutraalsusega ja mis rikub võrdse kohtlemise lahutamatu põhimõtet, unustamata

seejuures maksuvabastuse erandlikku olemust. Seega on siin kaks „põhimõttelist” piirangut, mida Euroopa Kohus on juba kuulutanud: esimene puudutab tegevust avalikes huvides, ning teine nõuet kohelda sarnases olukorras olevaid ettevõtjaid käibemaksu osas võrdselt,(27) millest johtuvalt peavad klassifitseerimise kriteeriumid olema neutraalsed, üldistavad ja eelnevalt kindlaks määratud.

37. Samale järeldusele jõuab, kui vaadata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa ülesehitust, mille lõikes 1 kohustatakse liikmesriike vabastama maksust otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega ning laste ja noorte kaitsmisega seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis „heategevana” tunnustatud organisatsioonid, kusjuures viimaste kohta märgitakse lõike 2 punktis a eraldi, et maksuvabastuse andmise suhtes võib kohaldada loetletud tingimusi, mille hulgas on selliseid, mis eeldavad, et eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumi teenimine, et organisatsioon juhitakse vabatahtlikul alusel, või et kohaldatakse heaks kiidetud hindu või turuhindadest madalamaid hindu.

38. Ma juba märkisin, et see säte ei takista „heategevaks” pidamast organisatsiooni, mille eesmärk on tulu saamine, ning nüüd tulekski rõhutada, nagu väidab komisjon, et ka nimetatud säte ei kohusta sellisena tunnustama ühtegi ettevõtet, kes osutab teenuseid, mis on seotud maksust vabastatud tegevusaladega, kuna sealäbi ei kaoks mitte mõlema sätte tähendus, vaid erand muutuks reegliks. Järelikult peavad liikmesriigid hindama toimingu liiki, ent ka seda teostava organisatsiooni struktuuri ja viimase poolt selle teostamise viisi.(28)

39. Nendel asjaoludel näib, et eespool kirjeldatud nõuetele vastab selline Care Standards Actiga 2000 kehtestatud süsteem, mis omistab National Care Standards Commissionis registreerimise teel „heategeva” staatuse Ühendkuningriigi õigusaktis ette nähtud nõuetele vastavatele hoolekandeorganisatsioonidele, mille suhtes teostab alalist järelevalvet *ad hoc* asutus, kes võib nõuda lisatingimuste täitmist seadusandja kehtestatud rangetes piirides, kuigi, nagu juba märgiti kohtuotsustes Kügler ja Dornier (vastavalt punktid 57 ja 74), selle hindamine kuulub eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse.

VI. Ettepanek

40. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata VAT and Duties Tribunali esitatud küsimustele järgmiselt:

1. 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 punktides g ja h esineva mõiste „heategev” (inglise keeles *charitable*) tähenduse selgitamiseks tuleb tugineda kõnesoleva õigusnormi teistele keeleversioonidele ning sellele mõistele ei või omistada tähendust, mis tal on siseriiklikus õiguses, kui see võimaldab erinevat tõlgendamist.

2. Asjaolu, et ettevõtjale, kes teostab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h mõttes maksust vabastatud toiminguid, on eesmärk tulu saamine, ei takista põhimõtteliselt talle „heategeva” staatuse omistamist.

3. Liikmesriikidel on kaalutusõigus eraõigusliku ühingu „heategeva” organisatsioonina tunnustamiseks kõnesolevate sätete mõttes, kuid nad peavad seda õigust kasutama ühelt poolt käibemaksu neutraalsuse ja maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõtet järgides ning teiselt poolt lähtuma tegevuse sisust ja tegevuse teostamise viisist nii, et tegevus on piiritletud eelnevalt kindlaks määratud objektiivsete ja üldistavate kriteeriumidega, milles võetakse arvesse toimingute sisu, seda teostava organisatsiooni struktuuri ja viimase poolt selle teostamise viisi. Siseriikliku kohtu ülesanne on hinnata igal üksikjuhul nendest piirangutest kinnipidamist.

1 – Algkeel: hispaania.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

3 – Käesolevas ettepanekus kasutan väljendeid, nagu „hoolekanne”, „sotsiaalabi”, „abitegevus” ja muid sarnaseid väljendeid, mis hõlmavad viidatud õigusnormis kirjeldatud õigustoiminguid.

4 – Teistes keeleversioonides loetletakse näiteks vanadekodusid.

5 – Eelotsusetaotluses (punkt 17) märgitakse, et 1891. aasta otsuses (Income Tax Commissioners v. Pemsel [1891] AC 531) kinnitas House of Lords, et termini *charitable* (heategev) juriidiline tähendus ei lange kokku selle kõnekeelse tähendusega, ja et juriidilisest seisukohast on selle peamised omakasupüüdnud eesmärgid vaeste abistamine, hariduse ja usuõpetuse edendamine ning muu tegevus kogukonna heaks.

6 – Välja arvatud õigusnormid, mis jõustuvad erinevate kohalike omavalitsuste territooriumidel erinevatel kuupäevadel.

7 – Laenan selle väljendi autorilt Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, avaldatud väljaandes *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr 226, lk 103–115.

8 – Vt Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, kirjastus Cedecs, Barcelona 1997, lk 201. Ibáñez García, I. selgitab viidatud teoses (lk 103 ja 104) näite varal, et neutraalsuse põhimõttega ei sobi kokku kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja artiklis 19 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamine, isegi kui ühenduse kohtupraktikas väidetakse vastupidist: 11. juuli 1996. aasta otsuses kohtuasjas C-306/94: Régie Dauphinoise (EKL 1996, lk I-3695) kinnitatakse, et selliste sätete eesmärk on „tagada ühise käibemaksusüsteemiga kindlustatud täieliku neutraalsuse põhimõtte järgimine”.

9 – Nii väljendub Ibáñez García, I., viidatud teos, lk 105.

10 – 13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-235/00: CSC Financial Services (EKL 2001, lk I-10237) ja 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I-8379).

11 – 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: Velker International Oil Company (EKL 1990, lk I-2561, punkt 19); 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355, punkt 64); 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia (EKL 2001, lk I-1951, punkt 32). Eelnevatele tuleks lisada kolm 20. novembri 2003. aasta otsust kohtuasjades C-8/01: Assurandør-Societetet (EKL 2003, lk I-13711, punkt 36), C-212/01: Margarete Unterpertinger (EKL 2003, lk I-13859, punkt 34) ja C-307/01: Peter

d'Ambrumenil (EKL 2003, lk I?13989, punkt 52). Hiljuti kordas Euroopa Kohus maksuvabastuste kitsa tõlgendamise põhimõtet 18. novembri 2004. aasta otsuses kohtuasjas C?284/03: Temco Europe (EKL 2004, lk I?12911, punkt 17).

12 – Seda rõhutasin ma eespool viidatud kohtuasjas Temco Europe tehtud ettepaneku punktis 37; kohtuotsuses võeti aluseks punktis 17 esitatud lähenemisviis.

13 – Sellele kohtuotsusele viidatakse 12. septembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C?358/97: komisjon v. Iirimaa (EKL 2000, lk I?6301, punkt 51); 16. jaanuari 2003. aasta otsuses kohtuotsuses C?315/00: Maierhofer (EKL 2003, lk I?563, punkt 25) ja 12. juuni 2003. aasta otsuses kohtuasjas C?275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I?5965, punkt 22). Sama mõtet väljendatakse ka 12. septembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C?359/97: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I?6355, punkt 63); 4. oktoobri 2001. aasta otsuses kohtuasjas C?326/99: „Goed Wonen” (EKL 2001, lk I?6831, punkt 47) ja 8. mai 2003. aasta otsuses kohtuasjas C?269/00: Seeling, (EKL 2003, lk I?4101, punkt 46).

14 – Keeleline paljusid ja selle probleemid tulevad kirjanduses välja varakult, sest juba 1605. aastal kirjutas M. de Cervantes, *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, kirjastus Martín de Riquer, Barcelona, 1994, esimene osa, 2. peatükk, lk 113: „juhtus olema parajasti reedene päev ja kogu kõrtsis ei olnud muud söögipoolist kui paar portsjonit tursakala, mida Kastilias nimetatakse abtikeseks, Andalusias bakalaureuseks, mõnes kohas preestrikeseks ning teisel jälle forellikeseks.”

15 – Ma pean silmas ühenduse ametlikke keeli selle eelotsuse küsimuse esitamise kuupäeva seisuga (26. november 2003).

16 – Prantsuse (*caractère social*), portugali (*carácter social*), itaalia (*carattere sociale*), saksa (*sozialem Charakter*), hollandi (*sociale aard*), kreeka (??????????) ja soome (*luonteeltaan yhteiskunnalliseksi*) keeles sisaldab tekst hispaaniakeelsele *carácter social* sarnaseid väljendeid. Samas kasutatakse rootsi (*välgörehetsorganisationer*) ja taani keeles (*almennyttig karakter*) inglisekeelsele lähedasemat väljendust.

17 – Õigusteadlased räägivad „heaoluriigi” teenustest (vt Pérez Herrero, L. M, viidatud teos, lk 204).

18 – Ch. Dickensi teoses *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, lk 515 ütleb tegelane Tigg rahaliste raskuste kohta: „*charity begins at home, and justice begins next door*” (heategevus algab kodust ja õiglus algab naabri juures) [mitteametlik tõlge].

19 – Kingscrest püüab näidata tulu saamise soovi, et maksuvabastuse säte ei oleks temale kohaldatav, kuid teeb ränga vea, sest tegemist ei ole subjektiivse maksuvabastusega. Paistab, et 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C?174/00: Kennemer Golf (EKL 2002, lk I?3293) klassifitseerib seda nii, kui seal tõdetakse, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa punktides h–p sätestatud maksuvabastuse eesmärk on teatud organisatsioonide, kes tegutsevad muul kui ärilisel eesmärgil, eelistuslik kohtlemine (punkt 19); ent lähemal vaatlusel on see pelgalt *obiter dictum* kooskõlas vastupidise seisukohaga, sest maksuvabastuse ülim põhjus seisneb teostatava tegevuse olemuses. Pont Clemente, J. F. väidab teoses *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA*, kirjastus EDSA, 1986, lk 26 ja 27), et kui seaduses eristatakse teatud toiminguid ja – vaatamata sellele, et need kuuluvad maksustamisele, sest nii näeb seadus ise ette – vabastab need maksust, võib rääkida ainult objektiivsest maksuvabastusest. Vastupidi, kui seadusandja vabastab maksust maksukohustuslase või teatud maksukohustuslaste kategooria – kes peaksid sellise õigusnormi puudumisel kohustust täitma –, loob ta sellega subjektiivse vabastuse. Esimene

maksuvabastuskategooria välistab õigusliku maksusuhte tekkimise, samas kui teisega kõrvaldatakse ainult maksust vabastatud isiku kohustus – asjaolu, mis ei takista sellise kohustuse tekkimist teistele isikutele.

20 – Punktis I nimetatakse „poliitilistel, ametiühingutega seotud, usulistel, patriootlikel, filosoofilistel, heategevuslikel või kodanikega seotud eesmärkidel tegutsevaid mittetulundusorganisatsioone”, samas kui punktis m viidatakse teenustele „mida mittetulundusorganisatsioonid osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele”.

21 – 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93 (EKL 1995, lk I-2341).

22 – 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97 (EKL 1999, lk I-4947).

23 – Huvitav on ära märkida kohtujurist G. Cosmase mõttekäiku kohtuasjas Gregg tehtud ettepanekus, punkt 24 jj.

24 – 3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00 (EKL 2003, lk I-2921).

25 – 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00 (EKL 2002, lk I-6833, punkt 54).

26 – 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01 (EKL 2003, lk I-12911, punkt 69).

27 – Mitte asjata ei keelata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a viimases taandes liikmesriikidel põhjustamast oma kaalutusõiguse kasutamisega konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

28 – Need tähelepanekud ei ole vastuolus maksuvabastuse objektiivse iseloomuga, mis lähtub endiselt tegevuse sisust, kuigi need piiritlevad seda subjektiivselt, seades nende tegelikkuses toimimise tagamiseks nõude, et maksust vabastatud teenuseid osutavad organisatsioonid peavad täitma teatud tingimusi.