

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 9. juulil 2015(1)

Kohtuasi C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

versus

Belgia riik

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour d'appel de Mons (Belgia))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt g – Üldise huvi teenused – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt – Hooldusasutus

1. Käesolev kohtuasi käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tõlgendamist. Säte näeb ette käibemaksuvabastuse otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustele (sh vanadekodus osutatavad teenused) ja kaupadele, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid.

2. Kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse tõlgendada mõistet „hoolekanne” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses, eesmärgiga teha kindlaks, kas hooldusasutuse poolt osutatavaid teenuseid võib käsitada hoolekandega otseselt seotud teenustena selle sätte tähenduses.

3. Selgitan käesolevas ettepanekus põhjuseid, millest tulenevalt olen seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et sellist hooldusasutust nagu põhikohtuasjas käsitletu, mis pakub vähemalt 60-aastastele isikutele kortereid, mis võimaldavad neil iseseisvalt elada, ning sellega seotud tasulisi teenuseid, mis ei ole mõeldud üksnes hooldusasutuse elanikele, vaid ka teistele, ning mis riigilt rahalist abi ei saa, võib määratleda „heategevana tunnustatud organisatsiooniks” ja „otsestelt hoolekande[ga] [...] seotud teenuste” osutajana selle sätte tähenduses. Selleks tuleb siseriiklikul kohtul jõuda selgusele, kas ? arvestades hooldusasutuse tegevusala ja tema pakutavate teenuste sisu ? niisugune määratlus ületab selle kaalutusõiguse piire, mille kõnesolev sätte liikmesriikidele niisuguse hinnangu jaoks ette näeb, ning kas hooldusasutuse tegevus kuulub hoolekande mõiste alla. Selleks peab kohus võtma arvesse hulka asjaolusid, mis võimaldavad hinnata, kas kõnesoleva tegevuse eesmärk on abi vajavatele isikutele abi osutamine. Samuti tuleb siseriiklikul kohtul jõuda selgusele, kas teenused, mida hooldusasutus pakub, on sellise tegevuse seisukohast tingimata vajalikud.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa sätestab:

„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:

[...]

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

[...]

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

– kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;

– 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, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

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

- see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,
- selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.”

B. Belgia õigus

5. Code de la taxe sur la valeur ajoutée (käibemaksuseadustik)(3) artikli 44 lõike 2 punkt 2 kuni 21. juulini 2005 kehtinud redaktsioonis nägi ette, et käibemaksust on vabastatud teenuste osutamised ja kaubatarned, mis on otseselt seotud hoolekandega organisatsioonidelt, kelle missioon on hoolitseda vanurite eest ja keda pädev ametiasutus on sellisena tunnustanud ning kes juhul, kui tegemist on eraõiguslike organisatsioonidega, tegutsevad avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates tingimustes.

6. Seda sätet muudeti 11. juuli 2005. aasta programmseadusega(4), mis jõustus 22. juulil 2005. Uue artikli 44 lõike 2 punkt 2 näeb ette, et käibemaksust on vabastatud otseselt hoolekande, sotsiaalkindlustuse ning laste ja noorte kaitsega seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis pädeva ametiasutuse poolt heategevana tunnustatud organisatsioonid. Selles uues sättes on otseselt nimetatud „organisatsioon[e], mille missioon on hoolitseda vanurite eest”.

7. Vallooni piirkonna 5. juuni 1997. aasta dekree di hooldekodude, hooldusasutuste ja eakate inimeste päevakeskuste kohta ning millega luuakse eakate küsimustega tegelev Vallooni piirkonna nõukogu (décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge)(5) artikli 2 punkt 1 määratleb hooldekodu kui „asutust [...], mis majutab vähemalt 60-aastasi isikuid, kes elavad seal alaliselt ning kellele osutatakse seal kollektiivselt perekonna?, majapidamis? ja igapäevaeluteenuseid ning vajaduse korral õendus? ja parameditsiinilisi teenuseid”.

8. Hooldusasutus on 5. juuni 1997. aasta dekree di artikli 2 punktis 2 toodud määratluse kohaselt „üks või mitu hoonet – ükskõik missugune on selle/nende nimetus –, mis moodustavad funktsionaalse terviku ning koosnevad vähemalt 60-aastastele isikutele pakutavatest privaatsetest korteritest, mis võimaldavad neil iseseisvalt elada, millele lisanduvad teenuseid, mida on võimalik alati kasutada”. Ühtlasi on selles sättes täpsustatud, et „hooldusasutuse ühiskasutatavatele ruumidele, varustusele ja teenustele võib olla juurdepääs ka teistel vähemalt 60-aastastel isikutel”.

9. Cour d'appel de Mons (Belgia) täpsustas eelotsusetaotluses, et hooldusasutuse pakutavaid hindu kontrollib majandusministeerium.

II. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (edaspidi „osaühing Les Jardins de Jouvence”) on Belgia õiguse alusel 2004. aastal asutatud osaühing. Tema eesmärk on käitada ja hallata hoolekandetasutusi ning tegeleda kõigega, mis on otseselt või kaudselt seotud eelkõige haigete ning puudega vanurite tervishoiu ja abistamisega.

11. Osaühing Les Jardins de Jouvence teatas maksuametile oma tegevuse alustamisest 20. oktoobril 2004, märkides tegevusalana „ühetoaliste korterite üürimine puudeta isikutele”. 27. oktoobril 2006 sai ta Vallooni piirkonna pädevatelt asutustelt ajutise tegevusloa kehtivusega 28. juunist 2006 kuni 27. juunini 2007. 27. märtsil 2007 toimunud osanike üldkoosolekul otsustas

osaühing oma tegevusala laiendada, nii et see hõlmab „restoranide, kohvikute, tavernide, snäkibaaride, puhke- ja kehakinnitussalongide või kõikide samalaadsete asutuste käitamist”, samuti „juuksuri-, ilu- ja maniküürisalongide käitamist”.

12. Konkreetselt annab osaühing Les Jardins de Jouvence üürnike käsutusse ühele või kahele inimesele mõeldud kortereid, kus on sisustatud köök, elutuba, magamistuba ja sisustatud vannituba. Lisaks pakutakse nii üürnikele kui ka teistele erinevaid tasulisi teenuseid, nagu restoranbaar, juuksuri- ja ilusalong, liikumisravisaal, ergoterapia, pesuköök, dispanser, kus saab anda vereproovi, ning arstikabinet.

13. Osaühing Les Jardins de Jouvence on hooldusasutuse käitamiseks teostanud mahukad ehitustööd ja paigaldanud tegevuseesmärgi täitmiseks vajaliku sisustuse. 2004. aasta augustis alustatud ja 2006. aasta septembris lõpetatud tööde eesmärk oli ehitada olemasoleva hooldekodu juurde uus hoone, mis oli mõeldud osaühingu hallatava hooldusasutuse jaoks.

14. Kuna osaühing oli omaenda hinnangul käibemaksukohustuslane, arvas ta uue hoone ehitamise eest makstud käibemaksu aastate 2004–2006 käibedeklaratsioonides maha.

15. Maksuameti ettevõtlustulu osakonna käibemaksutalitus kontrollis 5. oktoobril ja 14. novembril 2006 osaühingu Les Jardins de Jouvence raamatupidamist seoses käibemaksu käsitlevate õigusaktide kohaldamisega ajavahemikul 30. augustist 2004 kuni 30. septembrini 2006. Talitus koostas 25. jaanuaril 2007 protokoll, kus märkis, et tema hinnangul on osaühing käibemaksust vabastatud maksukohustuslane ja kõik hooldusasutusega seotud tehingud on vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktile 2 selle 21. juulini 2005 kehtinud redaktsioonis käibemaksust vabastatud. Maksuamet järeldas sellest, et maksukohustuslasel, kes on käibemaksust vabastatud, ei ole õigust saada tagasi käibemaksu ehitustööde, vastavaks otstarbeks ostetud hoonete ega mis tahes kõrvalkulude pealt. Seega on maksuamet seisukohal, et osaühing peab tasuma Belgia riigile 663 437,25 eurot, mis vastab käibedeklaratsioonides põhjendamatult maha arvatud maksusummale.

16. Lisaks asus maksuamet seisukohale, et kuna osaühing Les Jardins de Jouvence on käibemaksust vabastatud maksukohustuslane, oleks ettevõtjate väljastatud arvetel tulnud näidata hoone ehitustööde (*strictu sensu*) puhul 12% käibemaks ja aia rajamise tööde puhul 21% käibemaks, ilma et osaühingul endal oleks nende osas mahaarvamisoigust.

17. Niisiis nõudis Belgia riik eespool mainitud protokoll kohaselt 436 132,69 euro tasumist käibemaksuna, 43 610 eurot proportsionaalse maksutrahvina ja alates 21. oktoobrist 2006 tasumisele kuuluva käibemaksusumma osas viivitusintressi 0,80% iga viivitatud kuu kohta.

18. Dour'i (Belgia) käibemaksukontroll teatas 25. jaanuari 2007. aasta kirjas osaühingule Les Jardins de Jouvence otsusest kustutada tema käibemaksukonto 30. septembri 2006. aasta seisuga.

19. Mainitud protokoll järel saadeti osaühingule 13. veebruaril 2007 maksenõue. Osaühing vaidlustas selle hagi, mis saabus Tribunal de première instance de Mons'i (Mons'i esimese astme kohus) kantseleisse 20. veebruaril 2007. Kohus jättis 19. juunil 2012 tehtud kohtuotsusega osaühingu hagi rahuldamata, mispeale osaühing esitas apellatsioonkaebuse.

20. Kuna Cour d'appel de Mons'il on kahtlusi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tõlgendamisel, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas hooldusasutus [5. juuni 1997. aasta dekreed, tähenduses, kes annab] tulu teenimise

eesmärgil isikute käsutusse privaatseid kortereid ühele või kahele inimesele, kus on sisustatud köök, elutuba, magamistuba ja sisustatud vannituba ? võimaldades kõnesolevatel isikutel iseseisvalt elada –, ning pakub tulu teenimise eesmärgil ka erinevaid fakultatiivseid tasulisi teenuseid, mis ei ole mõeldud üksnes hooldusasutuse elanikele (restoran-baar, juuksuri? ja ilusalong, liikumisravisaal, ergoterapia teenused, pesuköök, dispanser [, kus on võimalik anda] vereproove, arstikabinet), on sisuliselt heategev organisatsioon, mis osutab „otsest hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenus[eid] ja [tarnib] kaup[u]” [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses?

2. Kas vastus sellele küsimusele on teistsugune, kui hooldusasutus saab kõnesolevate teenuste osutamiseks ametiasutustelt toetusi või mis tahes muus vormis soodustust või rahalist abi?”

III. Minu analüüs

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida, leian, tuleb uurida koos, Euroopa Kohtult sisuliselt selgitust selle kohta, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et niisugust hooldusasutust nagu põhikohtuasjas käsitletu, mis pakub vähemalt 60-aastastele isikutele kortereid, mis võimaldavad neil iseseisvalt elada, ning sellega seotud tasulisi teenuseid, mis ei ole mõeldud üksnes hooldusasutuse elanikele, vaid ka teistele, ning mis riigilt rahalist abi ei saa, tuleb käsitada „heategevana tunnustatud organisatsioonina” ning sellisena, et ta osutab „otsest hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid” selle sätte tähenduses.

22. Mainitud säte näeb käibemaksust vabastamiseks tegelikult ette kaks kumulatiivset tingimust. Esiteks peab asjassepuutuv organisatsioon olema tunnustatud „heategevana”. Teiseks peavad teenused, mida organisatsioon osutab, ja kaup, mida ta tarnib, olema „otsest seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega”(6). Kui esimest tingimust puudutav kohtupraktika on piisavalt selge, aitamaks mul eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikku vastust anda, ei saa seda öelda teise tingimuse kohta, mida minu teada senini tõlgendatud ei ole.

A. Mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid”

23. Nagu ma eelmises punktis märkisin, on kohtupraktika, kus on tõlgendatud mõistet „heategevana tunnustatud organisatsioonid” kuuenda direktiivi tähenduses, üsnagi arvukas.

24. Euroopa Kohus on selle mõiste kohta otsustanud, et põhimõtteliselt tuleb iga liikmesriigi õiguses kehtestada eeskirjad, mille kohaselt võib sellise tunnustuse anda organisatsioonidele, kes seda on taotlenud. Liikmesriikidel on selles osas kaalutusõigus(7).

25. Ometi, „selleks, et teha kindlaks, millist organisatsiooni võib tunnustada „heategevana” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses ja selle kohaldamisel, tuleb siseriiklikel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja siseriiklike kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit. Nende tegurite hulka võivad kuuluda erinormide olemasolu ? olgu need riiklikud või piirkondlikud, õigus- või haldusnormid või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormid ?, üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi sama tegevusalaga tegelevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon”(8).

26. Leian, et käesoleval juhul on Belgia piirkondlike õigusnormide raames nähtud ette erisätted, mis reguleerivad hooldusasutusi.

27. Nimelt nähtub kohtuasja materjalidest, et 5. juuni 1997. aasta dekreeidi artikli 2 punkt 2

määratleb konkreetselt, mida tuleb mõista „hooldusasutusena”. Lisaks on dekreedis ette nähtud, et hooldusasutuste avamiseks ja tegutsemiseks on vajalik ametiasutuste nõusolek(9). Eelkõige peavad sellised hooldusasutused vastama teatavatele normidele, mis on nende ja hooldekodude jaoks ühised, nimelt eeskirjadele, mis käsitlevad majutuse või vastuvõtu hinna kohandamise viise, raamatupidamisarvestust, minimaalset ja maksimaalset täituvust või vastuvõttu, nõudmisi kogemuste ja kvalifikatsiooni osas ning miinimumnõudmised direktori tegevusele ja kohalolekule(10). Et luba saada, peavad hooldusasutused vastama lisaks teatud normidele, mis reguleerivad valveperioode, mille eesmärk on võimaldada hooldusasutuse elanikele vajaduse korral abi osutamine, ning normidele, mis käsitlevad fakultatiivseid teenuseid, mille organiseerimiseks on haldaja kohustatud või mille ta peab elanikele nende taotlusel kättesaadavaks tegema(11).

28. Minu arvates ei ole osaühingu Les Jardins de Jouvence pakutavate tegevuste üldist huvi esindavas laadis kahtlust. Tuletan meelde, et osaühingu tegevusala on üürida vähemalt 60-aastastele puudeta isikutele kortereid ning tegeleda kõigega, mis on otseselt või kaudselt seotud eelkõige haigete ning puudega vanurite tervishoiu ja abistamisega.

29. Osaühing Les Jardins de Jouvence leiab, et asjaolu, et hooldusasutus tegutseb kasumit taotleval eesmärgil ning et erinevalt hooldekodudest ei saa hooldusasutus ega selle elanikud ametiasutustelt mitte mingisugust rahalist toetust ega abi, näitab, et osaühingut ei saa määratleda „heategevana tunnustatud organisatsioonina” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses.

30. Ma ei toeta seda seisukohta. Kõigepealt tuletan meelde, et liikmesriikidel on niisuguse laadi tunnustamisel kaalutusõigus. Edasi nähtub kohtupraktikast, et kõnesolevas sättes kasutatud mõiste „organisatsioon” on piisavalt lai, et hõlmata eraõiguslikke isikuid, kelle eesmärk on tulu saamine(12). Lõpuks, kuigi Euroopa Kohus on välja toonud hulga tegureid, mille põhjal saavad liikmesriigi ametiasutused kindlaks teha, kas asutus on tunnustatud „heategevana” selle sätte tähenduses või mitte, on liikmesriigilt saadavat rahalist abi puudutav tingimus vaid üks neist, mida ametiasutused „võivad” arvesse võtta. Tegemist ei ole ammendava loeteluga teguritest, millele kõnesolev asutus peab vastama. Seega tuleb liikmesriigi ametiasutustel lähtuda hulgast asjaoludest, mis moodustavad teatava indikaatorite paleti, et otsustada, kas niisugust asutust saab käsitada „heategevana tunnustatud organisatsioonina” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses.

31. Järelikult, eeltoodud asjaolusid arvestades leian, et osaühingut Les Jardins de Jouvence võib käsitada „heategevana tunnustatud organisatsioonina” selle sätte tähenduses. Siseriikliku kohtu ülesanne on osaühingu tegevusala ja tema pakutavate teenuste sisu arvestades kindlaks teha, kas selline määratlus ületab selle kaalutusõiguse piire, mille kõnesolev säte liikmesriikidele niisuguse hinnangu jaoks ette näeb.

B. *Mõiste „otsestelt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused ja kaup”*

32. Leian, et kõigepealt saab välistada osaühingu Les Jardins de Jouvence poolt pakutavad teenused otsestelt sotsiaalkindlustusega seotud teenuste hulgast. Nimelt hõlmab viimati nimetatud kõiki niisuguseid režiime, mis hüvitisega tagavad elanikkonnale kaitse erinevate sotsiaalsete riskide vastu nagu haigus, emadus, eakus või ka tööõnnetused. Ilmselgelt ei ole osaühingu Les Jardins de Jouvence eesmärk osutada niisuguseid teenused. Samuti ei ole osaühingu tegevuseesmärk kaupade tarnimine.

33. Käsitlen seega uurimise käigus järgmisi punkte. Kõigepealt tuleb kindlaks teha, mida katab mõiste „hoolekanne” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses. Seejärel uurin, kuidas tuleks ? minu arvates ? mõista väljendit „otsestelt seotud” selle sättes mõttes. Lõpuks tuleb

selgusele jõuda, kas sidesõna „ja” kasutamine mõistete „hoolekanne” ja „sotsiaalkindlustus” vahel tähendab, et teenused peavad kindlasti olema otseselt seotud nende kahe mõistega. Nimelt, kui uurimine peaks viima järelduseni, et osaühingu Les Jardins de Jouvence pakutavad teenused kuuluvad hoolekande mõiste alla, kuid sidesõna kasutamine tähendab, et need peaksid samal ajal kuuluma nii hoolekande kui ka sotsiaalkindlustuse mõistesse, siis ei saa niisugust hooldusasutust nagu põhikohtuasjas käsitletu pidada käibemaksust vabastatud maksukohustuslaseks.

34. Mis puudutab esmalt hoolekannet, siis märgin, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g käsitlev kohtupraktika on üsna arvukas, ei ole Euroopa Kohus senini määratlenud seda mõistet kuuenda direktiivi tähenduses. Euroopa Kohus on kohtuotsuses Kügler(13) siiski märkinud, et „üldhooldus- ja koduhooldusteenused, mida osutab ambulatoorseid hooldusteenuseid pakkuv asutus füüsilist abi ja majapidamisabi vajavatele isikutele [...], on põhimõtteliselt otseselt seotud sotsiaaltööga, nii et need kujutavad endast „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid”, millele on osutatud selle sätte punktis g”(14).

35. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa kannab pealkirja „Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul”. See kuulub X jaotisesse, mille pealkiri on „Maksuvabastus”. Nagu Euroopa Kohus on märkinud kohtuotsuses Kingscrest Associates ja Montecello(15), mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h sätestatud maksuvabastuste eesmärke, tuleneb osutatud sättest, et nimetatud maksuvabastustel, mis kindlustavad sotsiaalvaldkonnas avalikes huvides osutatud teatud teenustele käibemaksu osas soodustatud kohtlemise, on eesmärk selliste teenuste hinna vähendamine ning nende kättesaadavamaks muutmine isikutele, kes neid teenuseid kasutavad(16).

36. Saan aru, et seda kohtupraktikat arvestades kannab käibemaksuvabastus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kontekstis eesmärki hõlbustada juurdepääsu teenustele, mis on käsitatavad sotsiaalsete teenustena selles mõttes, et nende eesmärk on aidata abi vajavaid isikuid, ning üldreeglina on niisugused teenused liigitatavad avalikule võimule omase pädevuse teostamisena. Hoolekanne tähendab seega isikutele abi osutamist, mida minu arvates näib pealegi kinnitavat direktiiviga 2006/112 sellesse sättesse tehtud muudatus, mille tulemusel kasutatakse edaspidi mõistet „aide sociale” [eestikeelses versioonis nii varasem „assistance sociale” kui ka uus „aide sociale” = „hoolekanne”](17).

37. Kuigi vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastuse määratlemiseks kasutatud mõisteid tõlgendada kitsalt, leian siiski, et Euroopa Kohtu poolne hoolekande mõiste tõlgendus ei või võtta sätelt, kuhu see mõiste kuulub, selle kasulikku toimet(18), seda enam, et sätte eesmärk on muuta kättesaadavamaks teenused, mida käsitatakse sotsiaalsete teenustena.

38. Erinevalt sotsiaalkindlustuse alla liigitatavatest teenustest on hoolekandele iseloomulik isiku vajaduste konkreetne hindamine(19). Leian, et just seetõttu, et sotsiaalkindlustus neid vajadusi ei kata, on vajalik või koguni hädavajalik, et vastavat hooldust pakuks avalik-õiguslik asutus või liikmesriigi poolt heategevana tunnustatud organisatsioon. Niisuguse olukorraga on tegu eakate või puudega isikute hooldamise vajaduse korral, mil on vajalik neile eluaseme (korteri) eraldamine ja isiku konkreetseid vajadusi või konkreetset puuet arvestav hooldus.

39. Inimeste vajadused ei ole ilmingimata ainult füüsilised. Vajadus võib olla ka selline, et selle katmiseks on vaja rahalist abi, ilma milleta oleks isikud ressursside puudumise tõttu suurtes raskustes.

40. Niisuguste eraõiguslike isikute nagu Les Jardins de Jouvence tegevus on *a priori* liigitatav hoolekande alla kuuluvana niivõrd, kuivõrd selle sisu on pakkuda eakatele isikutele kohandatud kortereid. On tõsi, et erinevalt muudest asutustest ? nagu vanadekodud ?, mille elanikeks on

teistest sõltuvad eakad, kes vajavad meditsiinilist hooldust kõigis igapäevaelu toimingutes, pakuvad sellised hooldusasutused nagu Les Jardins de Jouvence kortereid eakatele, kes elavad iseseisvalt. Samuti on tõsi, et viimati nimetatutel ei ole toimunud muutusi arvestades võimalik elada enam nii, nagu nad elasid varem. Seega on nad otsustanud elamise kasuks süsteemis, mis on kohandatud nende spetsiifilisi vajadusi arvestades, nagu võimalus kasutada lifti, väiksem korter, mis on sisse seatud nii, et kukkumisi hõlpsamini vältida, ning ka kohandatud automaatseadistused. Hooldusasutused kujutavad endast süsteemi, kus neil isikutel on võimalik olla kindel vajaduse korral abi leidmises ning mis pakub kõiki heaolu tagamiseks mõeldud teenuseid. Samuti teavad nad, et sellistes asutustes pakutakse kindlasti teenuseid, mis võimaldavad mitte muretseda igapäevase logistika (koristamine, toitlustus) või võimaliku vajaduse pärast autoga liiklemiseks, kuna teatavaid teenuseid, nagu juuksurisalong ja maniküür, pakutakse kohapeal.

41. Põhikohtuasjas menetlusse astunud AXA Belgium SA märkis kohtuistungil, et tema arvates peaksid hoolekandega seonduva tegevuse kulud olema kindlasti kohaliku omavalitsusüksuse kanda, mis käsitletaval juhul nii ei ole. Ma ei jaga seda arvamust. Leian nimelt, et oleks paradoksaalne, kui asutust, mis ei liigitu avalik-õiguslikuna ja mis taotleb oma tegevusega kasumit ega saa mitte mingisugust rahalist abi, tuleks käsitada heategevana kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses, ning järeldada, et tema tegevust ei saa pidada hoolekande alla kuuluvaks just nimelt sel põhjusel, et ta riigilt rahalist toetust ei saa.

42. Igal juhul on minu arvates siseriiklik kohus see, kes peab kindlaks tegema, kas heategevana tunnustatud organisatsiooni tegevus kuulub hoolekande mõistesse kõnesoleva sätte tähenduses. Selleks tuleb tal arvesse võtta hulka asjaolusid, mis võimaldavad hinnata, kas selle tegevuse eesmärk on abi vajavatele isikutele abi osutamine.

43. Mis puudutab järgmisena hoolekandega „otseselt seotud” teenuste mõistet kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses, siis Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et selline mõiste lähtub eeldusest, et teenuseosutamine on hoolekandelas tegevusega seotud, kui teenuseid osutatakse tegelikult selle tegevuse kõrvalteenusena(20).

44. Märgin selles osas, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimene taane näeb ette, et teenuseosutamisele ja kaubatarnele ei kohaldata direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastust, kui need ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud. Lisaks on Euroopa Kohus märkinud, et sooritust saab pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole omaette eesmärki, vaid selle abil saab põhiteenust kasutada parimatel tingimustel(21).

45. Leian, et eespool uuritud punkte silmas pidades ei ole kahtlust, et teenused, mida osaühing Les Jardins de Jouvence pakub, on hoolekandega otseselt seotud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g mõttes.

46. Nimelt, nagu nägime, on hooldusasutused mõeldud selleks, et pakkuda eakatele võimalust elada keskkonnas, mis on kohandatud nende seisundit arvestades. Osaühingu Les Jardins de Jouvence poolt pakutavad kohustuslikuna ette nähtud ja fakultatiivsed teenused võimaldavad eakatel kasutada parimatel tingimustel põhiteenust, milleks on võimalus üürida korterit hubase keskkonna loomisele orienteeritud asutuses. Osaühingu tegevus on tervik, mis minu hinnangul on lahutamatu. Mis saaks juhul, kui osaühing pakuks elanikele üksnes võimalust korterit üürida? Kas viimati nimetatud otsustaksid sellisel juhul hooldusasutuses elamise kasuks? Minu arvates on vastus eitav. Hooldusasutuste eesmärk, nagu pealegi nähtub nende nimetusest, on pakkuda eakatele inimestele korterit koos teenuste valiku võimalusega, võimaldades neile sõltumatut ja rahulikku elu.

47. See järeldus ei kehti siiski teenuste osutamisel isikutele, kes ei ole hooldusasutuse elanikud. On ilmselge, et sel juhul ei ole need teenused enam kõrvalteenused, vaid neid osutatakse põhiteenusest lahutatuna. Seega, minu arvates ei vasta need enam kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g ette nähtud tingimusele, mis tähendab, et nad ei ole otseselt hoolekandega seotud.

48. Lõpuks, mis puudutab sidesõna „ja” kasutamist kõnesolevas sättes, siis minu arvates ei tule järeldada, et sellel on kumulatiivne toime. Märgiksin selle kohta, et Euroopa Kohus näib olevat kohtuotsustes komisjon vs. Prantsusmaa(22) ja Dornier(23), mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastust, välistanud selle sidesõna kumulatiivse toime. Nimelt on ta esimeses kohtuotsuses märkinud, et sättes „ei ole haiglaravi või meditsiinilise abiga „otseselt seotud” tegevust defineeritud”(24).

49. Pealegi, kui omistada selle sidesõna kasutamisele kumulatiivne toime, läheks see minu arvates vastuollu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g taotletava eesmärgiga, milleks on teatavate sotsiaalvaldkonna üldise huvi teenustele maksuvabastuse kohaldamisega vähendada selliste teenuste hinda ning muuta need seeläbi kättesaadavamaks isikutele, kes neid teenuseid kasutavad.

50. Sellega seoses on oluline märkida, et kõik hoolekandega seotud teenused ei kuulu tingimata sotsiaalkindlustuse alla. Osaühingu Les Jardins de Jouvence sõnul on see nii nende teenuste puhul, mille jaoks hooldusasutuse elanikud sotsiaalkindlustust rahastavalt asutuselt Institut national d'assurance maladie invalidité'lt (ravi- ja töövõimetuskindlustuse riiklik asutus) toetust ei saa.

51. Eeltoodut arvestades leian, et niisugust hooldusasutust nagu põhikohtuasjas käsitletu võib määratleda asutusena, mis osutab „otseselt hoolekande[ga] [...] seotud teenuseid” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses. Siseriiklik kohus peab kindlaks tegema, kas mainitud hooldusasutuse tegevus kuulub hoolekande mõistesse. Selleks tuleb tal arvesse võtta hulka asjaolusid, mis võimaldavad hinnata, kas selle tegevuse eesmärk on abi vajavatele isikutele abi osutamine. Samuti peab siseriiklik kohus kindlaks tegema, kas hooldusasutuse pakutavad teenused on sellise tegevuse seisukohast tingimata vajalikud.

IV. Ettepanek

52. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour d'appel de Mons'ile järgmiselt:

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 g tuleb tõlgendada nii, et niisugust hooldusasutust nagu põhikohtuasjas käsitletu, mis pakub vähemalt 60-aastastele isikutele kortereid, mis võimaldavad neil iseseisvalt elada, ning sellega seotud tasulisi teenuseid, mis ei ole mõeldud üksnes hooldusasutuse elanikele, vaid ka teistele, ning mis riigilt rahalist abi ei saa, võib pidada „heategevana tunnustatud organisatsiooniks” ja käsitada teda „otseselt hoolekande[ga] [...] seotud teenuste” osutajana selle sätte tähenduses.

Selleks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks tegema:

- kas hooldusasutuse tegevusala ja tema pakutavate teenuste sisu arvestades ületab selline kvalifitseerimine selle kaalutusõiguse piire, mille kõnesolev säte liikmesriikidele niisuguse hinnangu jaoks ette näeb;
- kas kõnesoleva hooldusasutuse tegevus kuulub hoolekande mõistesse. Selleks tuleb tal arvestada hulka asjaolusid, mis võimaldavad kindlaks teha, kas teenuste eesmärk on abi vajavatele isikutele abi osutamine, ja
- kas tema pakutavad teenused on sellise tegevuse seisukohast tingimata vajalikud.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 ? EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”.

3 ? *Moniteur belge*, 3.7.1969, lk 7046.

4 ? *Moniteur belge*, 12.7.2005, lk 32180.

5 ? *Moniteur belge*, 26.6.1997, lk 17043, edaspidi „5. juuni 1997. aasta dekreet”.

6 ? Kohtuotsus *Kingscrest Associates ja Montecello* (C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 34).

7 ? Kohtuotsus *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 ? *Ibidem* (punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohtu viimase aja tõlgenduste kohta ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, ja parandus ELT 2007, L 335, lk 60), alusel vt kohtuotsus „go fair” *Zeitarbeit* (C?594/13, EU:C:2015:164, punktid 21, 26 ja 29).

9 ? Vt dekreeedi artikli 5 lõike 1 esimene lõik.

10 ? Vt 5. juuni 1997. aasta dekreeedi artikli 5 lõike 5 teine lõik, mis viitab lõike 2 punktides 1-8 toodud asjaoludele.

11 ? Vt dekreeedi artikli 5 lõike 5 teise lõigu punktid 3 ja 4.

12 ? Kohtuotsus „go fair” *Zeitarbeit* (C?594/13, EU:C:2015:164, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 ? C?141/00, EU:C:2002:473.

14 ? Punkt 44.

15 ? C?498/03, EU:C:2005:322.

16 ? Punkt 30.

17 ? Vt selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt g.

18 ? Kohtuotsus *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 ? Vt kohtuotsused Frilli (1/72, EU:C:1972:56, punkt 14); BIASON (24/74, EU:C:1974:99, punkt 10) ja Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, punkt 37).

20 ? Vt kohtuotsus CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

21 ? *Ibidem* (punkt 40).

22 ? C-76/99, EU:C:2001:12.

23 ? C-45/01, EU:C:2003:595.

24 ? Kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 22). Kohtujuristi kursiiv.