

JULIANE KOKOTT

esitatud 21. detsembril 2016(1)

Kohtuasi C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

versus

Brockenhurst College

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Inglismaa ja Walesi kõrgema astme kohtu tsiviilkolleegium, Ühendkuningriik)

Käibemaks – Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kohane maksuvabastus – Otseselt haridusega seotud teenused – Haridusasutuse poolt restoraniteenuse osutamine ja teatrietenduste korraldamine õppetöö käigus selle eest tasu maksvatele kolmandatele isikutele

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Kohus peab käesoleval juhul analüüsima nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastust. Selgitada tuleb maksuvabastuse ulatust, kuna see ei hõlma mitte üksnes konkreetselt loetletud teenuste, vaid peale selle ka nendega „otseselt seotud“ teenuste osutamist ja kaubatarneid (edaspidi „teenused“).

2. Seda maksuvabastuse laiendamist nendega otseselt seotud teenuste osutamise suhtes rakendab ELi direktiivi vastuvõtja ka seoses muude maksuvabastustega (nt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt b ja punkt n). Ka neil juhtudel ei ole siiski alati lihtne teha vahet nendega veel otseselt seotud teenuste ja nendega mitte enam otseselt seotud teenuste vahel. Seda piiritlemisküsimust on Euroopa Kohus mõnes oma otsuses juba käsitlenud. Seni ei ole Euroopa Kohus aga pidanud põhjalikult käsitlema küsimust, kas maksuvabastust võib kohaldada ka teenuste suhtes, mida osutatakse üldsuse esindajatele (st mitte õpilastele seoses hariduse andmisega (ega patsientidele, keda ravitakse) ega ka muudele maksust vabastatud haridusasutustele(3)

). See puudutab olukordi, kus maksukohustuslane (nt kool või haigla) osutab kolmandatele isikutele teenuseid, mis on teatud määral seotud tema osutatud teenusega (hariduse andmine või haiglaravi), mis on maksust vabastatud.(4)

3. Kõnealuste „otseselt seotud“ teenuste maksuvabastuse ulatuse küsimus kerkib käesoleval juhul seoses Brockenhurst College'i (Brockenhursti kolledž, edaspidi „kolledž“) õpperestorani ja

õppeteatriga. Kolledž osutab praktikantide õppepraktika käigus tasu eest restorani- ja etendusteenuseid kolmandatele isikutele ning soovib, et saadud tulu käsitataks tasuna käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i alusel maksust vabastatud teenuse eest. See küsimus võib kerkida mis tahes õppepraktikaga seoses. Saksamaal taotles näiteks juuksurikooli omanik, et juukselõikustele, mida tema praktikandid tegid klientidele – kes pidid selle eest tasuma ainult soodushinda – kohaldataks maksuvabastust.(5)

Mõeldavate olukordade arv on seejuures peaaegu piiramatult. Sama küsimus tekiks nimelt ka siis, kui – nagu komisjon kohtuistungil märkis – pagareid välja õpetav haridusasutus laseb praktikantidel õppetöö käigus müüa pagaritooteid või puhastusteenindajaid välja õpetav haridusasutus rakendab praktikante õppetöö käigus selle eest tasu maksvate klientide teenindamiseks.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Menetlus hõlmab ajavahemikku, mil kehtis nii

a) nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1997, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) kui ka

b) käibemaksudirektiiv,

ent nende kahe direktiivi asjaomased sätted on sisuliselt identsed.

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 131 (varem kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1) 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 kõrvalhoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

6. Käibemaksudirektiivi IX jaotise 2. peatükis sisalduva artikli 132 lõike 1 (varem kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1) kohaselt peavad liikmesriigid vabastama käibemaksust järgmised, sealhulgas punktis i nimetatud teenused:

„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 tegutsevate tunnustatud organisatsioonide poolt“.

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 134 (varem kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 2) sätestab:

„Teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja nsätestatud maksuvabastust järgmistel juhtudel:

a) see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik;

b) selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.“

B. Siseriiklik õigus

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastused on eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel Ühendkuningriigi õigusesse üle võetud 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „käibemaksuseadus“) §-ga 31. Selle sätte kohaselt on teenuste osutamine käibemaksust vabastatud, kui see vastab nimetatud seaduse lisa 9 esitatud kirjeldusele.

9. Käibemaksuseaduse lisa 9 osa II rühma 6 punktides 1 ja 4 on käesolevat kohtuasja puudutavas osas sätestatud järgmist:

„1. Tunnustatud asutuse antav

a) haridus;

[...]

c) kutseõpe.

[...]

4. Mis tahes kaupade tarnimine või teenuste osutamine (peale eksamineerimisteenuste), mis on otseselt seotud punktis 1 kirjeldatud kaupade tarnimise või teenuste (põhikaup või -teenus) osutamisega tunnustatud asutuse poolt või tunnustatud asutusele, kes tarnib põhikaupu või osutab põhiteenust, kui

a) neid kaupu või teenuseid kasutavad (vastavatel juhtudel) otseselt õpilased, üliõpilased või praktikandid, kes saavad põhiteenust; ning

b) kui teenuse osutamise korral põhiteenust osutavale tunnustatud asutusele pakub seda teenust teine tunnustatud asutus.“

10. „Tunnustatud asutus“ on määratletud lisa 9 osa II rühma 6 märkuses 1. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud andmete põhjal on teada, et kolledž on eeltoodud kontekstis „tunnustatud asutus“.

III. Põhikohtuasi

11. Põhikohtuasi puudutab kolledži osutatavaid toitlustus- ja meelelahutusteenuseid (st teenuseid, mida kolledž osutab restoranis einestavatele või etendusi jälgivatele üldsuse esindajatele).

12. Kolledž annab eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud andmete kohaselt majandustegevuse raames haridust oma üliõpilastele, pakkudes muu hulgas toitlustamis- ja hotellindus- ning lavakunstikursusi.

13. Selleks et võimaldada toitlustamis- ja hotellinduskursustele registreerunud üliõpilastel omandada praktilisi oskusi, peab kolledž restorani. Kolledži üliõpilased korraldavad oma õppejõudude järelevalve all restoranis toitlustamist. Kolmandad isikud (üldsuse esindajad) käivad restoranis ja tasuvad oma toidu eest umbes 80% selle maksumusest.

14. Samamoodi korraldab kolledž selleks, et pakkuda lavakunstikursustele registreerunud üliõpilastele praktilisi kogemusi, nende üliõpilaste kontserte ja etendusi tasu maksvatele üldsuse esindajatele.

15. Õpperestoran vastab toitlustamise ja hotellinduse üliõpilaste õppetöö nõuetele. Nende

üliõpilaste jaoks on restoran samaväärne klassiruumiga.

16. Õpperestoran ei ole üldsusele avatud. Kolledžil on andmebaas kohalike rühmade ja üksikisikute kohta, kes võivad soovida restorani külastada. Kolledžis toimuvatest üritustest teatatakse neile hotellinduse osakonna uudislehe kaudu.

17. Kolledž on seadnud õpperestoranis einestamise eeltingimuseks selle 100% täitumuse (teenindades 30–40 inimest) kahes vahetuses samal päeval, nii et kaks üliõpilaste rühma saaksid sellest maksimaalselt kasu. Kui seda ei saavutata, siis üritus tühistatakse.

18. Kontsertide ja näidendite esitamine täidab lavakunstikursustel õppivate üliõpilaste jaoks samasugust funktsiooni nagu õpperestoran.

19. Ka nende kontsertide ja näidendite puhul on publik piiratud nii, et selle moodustavad tavaliselt üliõpilaste sõbrad ja pereliikmed ning kolledži peetavas andmebaasis registreeritud isikud.

20. Õpperestoranis või etendustel käivad isikud teavad, et nad maksavad üliõpilaste õppetöö käigus valminud toidu või esitatud etenduse eest soodushinda.

21. Selline õppepraktika on kavakohaselt kursuste osa. Üliõpilased arvestavad sellega vastavale õppele registreerudes. Kui õppepraktikat, sealhulgas toitlustamist ning kontserte ja näidendeid ei pakutaks, siis ei saaks üliõpilased kursustest täielikku kasu. Üliõpilased osalevad teenuste osutamises oma õppetöö käigus. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on kindlaks teinud, on see õppe oluline osa.

22. Kohtuvaidluse pooled on nõus, et restorani- ja meelelahutusteenuste osutamise põhieesmärk ei ole kolledžile täiendava tulu teenimine otseses konkurentsisis ettevõtjatega.

23. First-tier Tribunal (Ühendkuningriigi esimese astme kohus) otsustas oma 5. novembri 2012. aasta otsusega, et kolledži poolt üldsuse esindajatele restorani- ja meelelahutusteenuste osutamine on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i käibemaksust vabastatud kui haridusega otseselt seotud teenuste osutamine.

24. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus, maksu- ja finantskoda) jättis oma 30. jaanuari 2014. aasta otsusega maksuhalduri edasikaebuse First-tier Tribunali (Ühendkuningriigi esimese astme kohus) otsuse peale rahuldumata. Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) (Inglismaa ja Walesi kõrgema astme kohtu tsiviilkolleegium) otsustas maksuhalduri edasikaebust lahendades menetluse peatada ning taotleda Euroopa Kohtult eelotsust.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

25. Vaidlust lahendav Ühendkuningriigi Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Inglismaa ja Walesi kõrgema astme kohtu tsiviilkolleegium), esitas seetõttu Euroopa Kohtule 24. detsembril 2015 ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kontekstis on restoraniteenuste ja meelelahutusteenuste osutamine haridusasutuse poolt selle eest tasu maksvatele üldsuse esindajatele (kes ei ole hariduse kui põhiteenuse saajad) „otseselt seotud“ hariduse andmisega olukorras, kus nende teenuste osutamisel osalevad üliõpilased (kes on hariduse kui põhiteenuse saajad) oma õppetöö käigus ning see on neile õppetöö oluline osa?

2. Otsustades ka selle üle, kas kõnealuste restoraniteenuste ja meelelahutusteenuste

osutamise kui hariduse andmisega „otsest seotud“ teenuste osutamise suhtes kehtib artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastus, siis

- a) kas on asjakohane, et üliõpilased saavad kasu sellest, et nad osalevad kõnealuste teenuste osutamisel, ning mitte nende teenuste sisust;
- b) kas on asjakohane, et neid teenuseid ei saa ega tarbi otsest ega kaudselt üliõpilased, vaid neid saavad ja tarbivad nende eest maksvad üldsuse esindajad, kes ei ole hariduse kui põhiteenuse saajad;
- c) kas on asjakohane, et kõnealuste teenuste tüüpiliste saajate (st nende eest maksvate üldsuse esindajate) seisukohast ei kujuta need teenused endast mingi muu teenuse parematel tingimustel saamise vahendit, vaid neil on omaette eesmärk;
- d) kas on asjakohane, et üliõpilaste seisukohast ei ole nendel teenustel omaette eesmärki, vaid nende teenuste osutamisel osalemine kujutab endast haridusteenuse kui põhiteenuse parematel tingimustel saamise vahendit;
- e) millises ulatuses tuleks arvesse võtta neutraalse maksustamise põhimõtet?“

26. Kolledž, Ühendkuningriik ja komisjon esitasid nende küsimuste kohta oma kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis toimus 10. novembril 2016, osalesid kolledž, Ühendkuningriik ja komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Esimene küsimus

27. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kokkuvõttes teada, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i kasutatud mõistet „otsest seotud teenused“. Ta soovib eelkõige teada saada, kas selle alla võivad kuuluda ka teenused, mida osutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i nimetatud asutus kolmandatele isikutele. See küsimus tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul eelkõige seetõttu, et kõnealused kolmandad isikud saavad teenuseid, mida osutavad praktikandid oma õppetöö käigus ja selle raames.

28. Nagu Euroopa Kohus on juba kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i kohta märkinud, ei ole käibemaksudirektiivis (nüüd artikli 132 lõike 1 punkt i) haridusega „otsest seotud“ teenuste mõistet määratletud.(6)

Sellesama sätte sõnastusest nähtub siiski, et see ei puuduta selliste teenuste osutamist ja kaupade tarnimist, millel ei ole mingitseost „laste ja noorte hariduse, kooli- või ülikoolihariduse, kutseõppe või ümberõppega“.

1. Põhiteenus, kõrvalteenus ja otsest seotudteenus

29. Peale selle on Euroopa Kohus sedastanud, et teenuste osutamine ja kaupade tarnimine on hariduse andmisega „otsest seotud“ vaid siis, kui neid tehakse tegelikult kõrvalsooritusena hariduse andmise ehk põhisoorituse suhtes.(7)

Teenust võib pidada põhiteenuse kõrvalteenuseks siiski ainult juhul, kui sellel ei ole omaette eesmärki, vaid see on vahend kasutamaks parimatel tingimustel teenuseosutajapõhiteenust.(8) See omakorda võimaldab järeldada, et põhiteenuse ja kõrvalteenuse saaja peab olema üks ja seesama isik, muidu oleks õigupoolest tegemist kahe sõltumatu (põhi?)teenusega.

30. See järeldus ei ole aga ainuvõimalik. Ainuüksi juba käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1

punkti i ja artikli 134 sõnastus annavad alust kahelda selles, et otseselt seotudteenused peavad endast kujutama kõrvalteenuseid selles tähenduses. Sõltuvat kõrvalteenust käsitatakse definitsiooni kohaselt samamoodi kui põhiteenust (käesoleval juhul „hariduse andmisega seotud teenuste“ käibemaksuga maksustamine) ja seega on see *per se* maksust vabastatud. Maksust vabastatud teenusega otseselt seotud teenuste maksuvabastus mõne maksuvabastust käsitleva õigusnormi alusel on mõttekas ainult siis, kui direktiivi vastuvõtja lähtus sellest, et kõnealused teenused on vastavalt üldpõhimõtetele tegelikult maksustatavad, kuid sellegipoolest tuleb neid siiski käsitada ka maksuvabana.

31. Euroopa Kohus otsustas kohtuasjas Horizon College(9) muu hulgas ka, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastust tuleb kohaldada ka teenuste suhtes, mida üks haridusasutus osutab teisele haridusasutusele (ja seega mitte otseselt õpilastele). Ka kohtuasjas Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club(10)

leidis Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m (mis on küll veidi teistmoodi sõnastatud) sätestatud maksuvabastust tuleb kokkuvõttes kohaldada ka teenuste suhtes, mida osutatakse kolmandatele isikutele (st isikutele, kes ei tegele spordiga).

32. Seetõttu lähtub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i sellest, et „otseselt seotud“ teenus ei ole pelgalt sõltuv kõrvalteenus, vaid on sõltumatu (põhi?)teenus. Kuna see on aga veel otseselt seotud maksust vabastatud (põhi?)teenusega, kuulub see siiski (erandkorras) ka selle teenuse suhtes kehtiva maksuvabastuse alla. See selgitab siis ka seda, miks nõuab käibemaksudirektiivi artikkel 134 ainult nende juhtumite puhul sõnaselgelt ja täiendavalt, et see iseenesest sõltumatu põhiteenus oleks maksust vabastatud (põhi?)teenuse jaoks tingimata vajalik.

33. „Otseselt seotud“ teenuse sellise tõlgendamise korral on võimalik, et ka teenused, mida osutatakse üldsuse esindajatest kolmandatele isikutele, kuuluvad sõltuva kõrvalteenusena käsitamise korral pigem maksuvabastust käsitleva õigusnormi kohaldamisalasse. Siiski ei tule edaspidi vahet teha veel „otseselt seotud“ teenuste ja mitte enam „otseselt seotud“ teenuste vahel. Sellega seoses on tähtis maksuvabastuse mõte ja eesmärk.

2. Otseselt „hariduse andmisega seotud teenuste“ maksuvabastuse mõte ja eesmärk

34. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis 1 sätestatud maksuvabastuse mõte ja eesmärk seisnevad selles, et haridusteenused ei muutuks – õpilaste, üliõpilaste või praktikantide jaoks – käibemaksu tõttu kallimaks.(11)

Nagu komisjon ja Ühendkuningriik kohtuistungil rõhutasid, on see tõenäoliselt seotud sellega, et üksikisikute väljaõpe ei toimu mitte ainult nende enda, vaid ka avalikes huvides (vt käibemaksudirektiivi IX jaotise 2. peatükk).

35. Käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastused välistavad mahaarvamise. Seetõttu vabastavad need teenusesaaja maksu tasumise kohustusest ainult osaliselt. Maksuvabastuse suurus oleneb sellest, kui suur on (mahaarvamisele mittekuuluv) käibemaks, mida teenuse osutaja peab tasuma. Kui käesoleval juhul tuleb kolledži osutatud teenused maksustada käibemaksuga, oleks kolledžil õigus maha arvata soetatud kaupadelt tasutud käibemaks, mistõttu tuleb hindu, mis kehtestatakse kolmandatele isikutele, suurendada „ainult“ tasumisele kuuluva maksu ja mahaarvatava maksu vahe võrra, selleks et saavutada kolledži jaoks samasugune majanduslik tulemus.(12)

36. Sellest nähtub, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastuse eesmärk ei seisne asjaomastele maksukohustuslastele (käesoleval juhul „haridusasutused“) soodustuste andmises. Majanduslikus mõttes mõjub maksuvabastus nimelt üksnes soodustuse andmisena teenuse saajale, kes peab seetõttu tasuma väiksemat käibemaksu.

37. See on kooskõlas käibemaksu kui tarbimismaksu olemusega, mida peab tasuma lõpptarbija ja mis nõutakse sisse ainult temalt.(13)

Seda arvesse võttes on väga raske põhjendada seda, miks tuleb maksust vabastada teenused, mida otseselt tarbivad kolmandad isikud ja mida „osutatakse“ üksnes väljaõppe käigus.

38. Pealegi tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvesse võtta ka käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastuste tõlgendamisel. Selle põhimõttega on muu hulgas vastuolus, kui samalaadseid tehinguid tegevaidettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt.(14)

Lõpptarbija (käesoleval juhul kolmas isik) seisukohast ei ole vahetegemine selle alusel, kas einestatakse tavalises restoranis või õpperestoranis, käibemaksuga maksustamisel oluline. Mõlemal juhul tarbijat teenindatakse ja toitlustatakse ning mõlemal juhul maksab ta selle tarbimise eest tasu. Seda, et õpperestoranis võidakse teenuse osutamisel teha rohkem vigu, võetakse – nagu ka Ühendkuningriik kohtuistungil märkis – arvesse ainult tasu suuruse kindlaksmääramisel (käesoleval juhul ainult 80% toidu maksumusest). Restoraniteenuse kvaliteedi küsimus ei pane kahtlema selles, kas tegemist on restoraniteenusega või mitte.

39. Neutraalse maksustamise põhimõtet silmas pidades ei saa olla õige, et tarbija tuleb vabastada käibemaksu tasumisest ainult seetõttu, et samal ajal toimub teiste isikute väljaõpe, mis on maksust vabastatud. See kehtib ka juhul, kui õpperestoran ja õppeteater on tõepoolest avatud ainult piiratud isikute ringile. Kui on tegemist majandustegevusega käibemaksuõiguse tähenduses, ei ole klientide arvu piiramine klientide õige maksustamise seisukohast – kooskõlas komisjoni ja Ühendkuningriigi seisukohaga – tähtis. Ka restoranipidajapoolne nn kinniste klubide liikmete toitlustamine kujutab endast majandustegevust, mis kuulub neutraalse maksustamise põhimõtte alla. Sama kehtib restorani kohta, kuhu lubatakse ainult kliente, kelle nimi algab A?ga. Selline restoran konkureerib siiski kõigi muude restoranidega, kes ei pööra nime algustähele tähelepanu. Sama kehtib käesoleval juhul, kus restorani külastamiseks peab end eelnevalt registreerima.

B. Teise küsimuse punktid a–d

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega, mis on jaotatud punktideks a–d, sisuliselt selgitust kriteeriumide kohta, mille alusel on võimalik vahet teha veel otseselt seotud teenuse ja mitte enam otseselt seotud teenuse vahel.

41. Selle vahetegemise puhul tuleb arvestada sellega, et maksuvabastusi tuleb Euroopa Kohtu hinnangul tõlgendada kitsalt, kusjuures hiljutise kohtupraktika kohaselt tuleb tõlgendamisel eelkõige arvesse võtta asjaomase sätte mõtet ja eesmärki.(15)

Nii märgib Euroopa Kohus sõnaselgelt: „Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ja pidamakinni neutraalse maksustamise põhimõttest. Niisugune kitsendava tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob“.(16)

42. Seejuures sellest üksi ei piisa, et kolmandatele isikutele osutatud teenustega soovitakse üksnes optimeerida väljaõppe eesmärgi saavutamist. Pigem peavad need vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 134 olema maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud. Seetõttu sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses komisjon vs. Saksamaa, et tasu eest projektide elluviimine kolmandatele isikutele ei ole maksust vabastatud, olgugi et neid võib pidada kõrgkoolis

toimuva õppe seisukohast väga kasulikuks, kuid need ei ole tingimata vajalikud sellega taotletud eesmärgi saavutamiseks.(17)

43. Määravaks on see, kas nende teenuste käibemaksuga maksustamine muudab maksust vabastatud teenuse kasutamise kallimaks. Näiteks võib tuua kahe ettevõtja koostöö, mida tehakse otseselt lõpptarbijaks, kes tuleb käibemaksu tasumise kohustusest vabastada, nagu nähtub kohtuotsusest Horizon College.(18)

See kohtuotsus puudutas kahe haridusasutuse koostööd teenuse sisendi poolel saamiseks. Euroopa Kohus käsitas kahe maksust vabastatud haridusasutuse vahel osutatavaid teenuseid maksust vabastatuna, et vältida olukorda, kus soodustust saavaid tudengeid maksustatakse käibemaksuga ainult seetõttu, et haridusteenust ei osutatud otseselt neile, vaid üksnes kaudselt muu haridusasutuse kaudu. Käesoleval juhul on tegemist teistsuguse olukorraga. Käesoleval juhul osutatakse väljundi poolel ühel ja samal ajal tasulisi haridusteenuseid üliõpilastele ning tasulisi restorani- ja etendusteenuseid kolmandatele isikutele.

44. Selleks et eeldada „otseselt seotud“ teenuse olemasolu, ei piisa just nimelt sellest, et teenused tekivad maksuvaba teenuse raames teatud liiki tootena „ainult“ võimaluse korral ja neid osutatakse kolmandatele isikutele. Seda seetõttu, et seejuures ei suurenda toodete maksustamine kulusid, mis tekivad teenuse saajal, kellele antakse soodustust (siinkohal üliõpilaste kulud seoses juurdepääsuga haridusteenustele).(19)

Pigem muudab teenuste maksustamine käesoleval juhul restoranis- ja teatriskäijate jaoks kallimaks „ainult“ juurdepääsu restorani- ja etendusteenustele.(20)

Järelikult ei ole tegemist teenusega, mis on otseselt seotud maksust vabastatud haridusteenusega.

45. See järeldus on lõppkokkuvõttes kooskõlas käibemaksu kui tarbimismaksu olemusega. Kui tarbija tuleb maksustada käibemaksuga tarbimiseks kulutatud rahasumma alusel, siis tuleb esmajoonel uurida, mille peale ta oma raha kulutas. Kolmas isik tasub käesoleval juhul aga kõnealuse summa esmajoonel ja otseselt (st otseses seoses) toidu eest restoranis (või teatrietenduse eest) ja mitte õpilaste/üliõpilaste väljaõppe eest.

VI. Ettepanek

46. Neil põhjustel teen ettepaneku vastata Ühendkuningriigi Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (Inglismaa ja Walesi kõrgema astme kohtu tsiviilkolleegium) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. „Otseselt seotud“ teenused käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 tähenduses on sõltumatud teenused, mille maksustamine muudaks kallimaks ka iseenesest maksust vabastatud teenused. Nende hulka ei kuulu restorani- ja meelelahutusteenused, mida haridusasutus osutab selle eest tasu maksvatele üldsuse esindajatele, kes ei ole maksust vabastatud haridusteenuse saajad.

2. Vahetegemisel on tähtis (ja välistab maksuvabastuse andmise), et maksusoodustust kasutavad isikud teenindavad teisi tarbijaid. Samavõrra oluline on see, et kolmandad isikud maksavad tasu nende enda tarbitud teenuse eest, st mitte üliõpilaste väljaõppe eest. Lõpuks on tähtis ka see, et kolmandatele isikutele osutatud teenustel on – nii kolmandate isikute kui ka üliõpilaste seisukohast – iseseisev eesmärk (kolmandate isikute teenindamine), mis lisandub hariduse andmise eesmärgile, mis on endiselt maksust vabastatud.

1 – Algkeel: saksa.

2 – ELT 2006, L 347, lk 1.

3 – Selle kohta on olemas ka kohtuotsus, vt Euroopa Kohtu otsus, 14.6.2007, Horizon College

(C?434/05, EU:C:2007:343).

4 – Kohtuotsuses, 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C?287/00, EU:C:2002:388) on sama küsimust juba puudutatud, kuna Saksamaa käsitas ülikoolide poolt kolmandate isikute huvides tehtavaid teadusuuringuid maksust vabastatuna.

5 – Vt Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“), kohtuotsus, 26.10.1989 – V R 25/84, *Bundessteuerblatt* (edaspidi „BStBl.“) II 1990, 98, kes keeldus maksuvabastuse andmisest, kuna juuksuriteenused, mida juuksur osutab klientidele, erinevad hariduse andmisega seotud teenustest, mida juuksur osutab praktikantidele.

6 – Kohtuotsused, 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C?287/00, EU:C:2002:388, punkt 46) ja 14.6.2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 27).

7 – Kohtuotsused, 14.6.2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 28); 6.11.2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, punkt 34 jj); 1.12.2005, Ygeia (C?394/04 ja C?395/04, EU:C:2005:734, punkt 17 jj) ning 11.1.2001, komisjon vs. Prantsusmaa (C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 27 jj).

8 – Kohtuotsus, 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C?308/96 ja C?94/97, EU:C:1998:496, punkt 24 jj); 6.11.2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, punkt 34) ja 1.12.2005, Ygeia (C?394/04 ja C?395/04, EU:C:2005:734, punkt 19).

9 – Kohtuotsus, 14.6.2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343).

10 – Kohtuotsus, 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571).

11 – Vt kohtuotsused, 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C?287/00, EU:C:2002:388, punkt 47) ja 28.11.2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 26), vt *mutatis mutandis* kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b kohta kohtuotsus, 11.1.2001, komisjon vs. Prantsusmaa (C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).

12 – Vastupidi komisjoni seisukohale ei teki juhul, kui restoraniteenuseid osutatakse omahinnast madalama hinnaga, *per se* käibemaksu ülekulu, kuna võib oletada, et toiduainete ostmise suhtes on suures ulatuses kohaldatav vähendatud maksumäär, millega on seletatav kolledži huvi maksuvabastuse vastu.

13 – Kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punkt 19); 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ning kohtumäärus, 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C?69/11, EU:C:2011:825, punkt 21).

14 – Kohtuotsused, 7.9.1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punkt 20); 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, punkt 30) ning 11.6.1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

15 – Kohtuotsused, 21.3.2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, punkt 23); 10.6.2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 30); 14.6.2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 16); 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C?287/00, EU:C:2002:388, punkt 47) ja 28.11.2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 25).

16 – Kohtuotsused, 21.3.2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, punkt 23); 10.6.2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 30); 14.6.2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 16); 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C?287/00,

EU:C:2002:388, punkt 47) ning 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 25).

17 – Kohtuotsus, 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 48).

18 – Kohtuotsus, 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 – Viimati nimetatud asjaolu võiks eeldada näiteks siis, kui haridusasutus müüb oma õpilastele õppematerjale, mille ta on ise välja töötanud.

20 – Siinkohal saab tõmmata selgeid paralleele kohtuotsusega, 20.6.2002, komisjon vs. Saksamaa (C-287/00, EU:C:2002:388).